

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Petra Škarýdová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

**Komparace s organizacemi pracujícími na vlastní metodice "fullcost" v ČR i
v zahraničí**

**Comparison with organizations working on their own methodology "fullcost" in the
Czech Republic and abroad**

DP-EF-KFÚ-2012-55

Bc. Petra Škarýdová

Vedoucí práce: Ing. Markéta Dubová, Ph.D.

Konzultant: Ing. Martina Froschová

Počet stran: 113

Počet příloh: 6

Datum odevzdání: 4. května 2012

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Petra Škarýdová
Osobní číslo: E10000941
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika
Název tématu: Komparace s organizacemi pracujícími na vlastní metodice
"fullcost" v ČR i v zahraničí
Zadávací katedra: Katedra financí a účetnictví

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod a popis metod vědecké práce využité v rámci DP
2. Různé teoretické přístupy a metody stanovení nepřímých nákladů, definování výhod a nevýhod těchto přístupů
3. Aktuální situace v přístupu stanovení nepřímých nákladů v praxi Technické univerzity v Liberci z hlediska interních předpisů a ekonomické struktury TUL
4. Aktuální situace v přístupu stanovení nepřímých nákladů v praxi vybraných organizací doma i v zahraničí z hlediska jejich interních předpisů a ekonomické struktury
5. Vyvození doporučení pro další praxi TUL na základě výše uvedené komparace s vybranými organizacemi doma i v zahraničí

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

65 normostran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

KRÁL, B. aj. Manažerské účetnictví. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0.

Dokumenty MŠMT 2008 [online]. Praha. Dostupné z WWW:

<<http://www.msmt.cz>>.

Směrnice a Dokumenty EU 2008 [online]. Praha. Dostupné z WWW:

<<http://www.esfcr.cz>>.

ACCA: Financial Management and Control Study Text. London: BPP Professional Education, 2004. ISBN 0-7517-1665-0.

MORSE, D.C.; ZIMMERMAN, J. L. Managerial Accounting. 1st ed., Boston: McGraw-Hill, 1997. ISBN 0-256-18955-2.

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.

MARJÁNOVÁ, J. K problematice "fullcost" ve výzkumu. Liberec, 2009.

Diplomová práce. Technická univerzita v Liberci, Fakulta ekonomická, Katedra financí a účetnictví.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Markéta Dubová, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Martina Froschová

TUL asistentka kvestora

Datum zadání diplomové práce:

31. října 2011

Termín odevzdání diplomové práce:

4. května 2012

doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

děkanka



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2011

Prohlášení

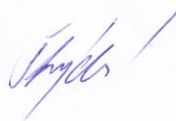
Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 04.05.2012



Poděkování

Poděkování patří vedoucí mé diplomové práce Ing. Markétě Dubové, Ph. D. A to především za vstřícný a trpělivý přístup, a také za potřebné informace a čas, který věnovala mně i mé diplomové práci. Dále bych chtěla poděkovat všem ostatním, kteří mě inspirovali a přispěli informacemi a zkušenostmi.

Anotace

Cílem této diplomové práce je komparace organizací pracujících na vlastní metodice full cost doma i v zahraničí, vyhodnocení tohoto stavu a navrhnutí doporučení pro další praxi Technické univerzity v Liberci (TUL). Diplomová práce je rozdělena do čtyř částí. První část diplomové práce vychází z odborné literatury. Jsou zde vysvětleny základní pojmy, které souvisí s metodou kalkulací, stanovení režijních nákladů a jejich výhody a nevýhody. Další část práce se zabývá aktuální situací režijních nákladů na TUL. Předposlední část práce je věnována porovnání stavu režijních nákladů u vybraných organizací doma i v zahraničí na základě vlastního šetření. Velká část této kapitoly je také věnována závěrům studie Asociace evropských univerzit (EAU) „*Financial sustainable universities – toward full costing in European universities*“. V závěru je navrženo doporučení pro další praxi TUL.

Klíčová slova

fullcost, režijní náklady, Technická univerzita v Liberci, organizace, studie

Annotation

This paper is aimed at the comparison of organizations operating on their own full cost methodology within their home country and abroad. Furthermore, this paper is focused on the evaluation of current status and suggesting recommendation for further practices of the Technical University of Liberec. The paper is divided into four parts. The first part is based on literature review. Basic concepts related to the methodology of calculation, determining overhead costs and their advantages and disadvantages are described and explained. Next part deals with current situation of indirect costs of the TUL. The third part is dedicated to the comparison of indirect costs of selected organisations in the Czech Republic and abroad on the basis of own investigation. The vast majority of this chapter is aimed at study 'Financial sustainable universities - toward full costing in European universities' which is conducted by the European University Association (EUA). In the conclusion is suggested recommendation for further practice of the TUL.

Key Words

fullcost, indirect costs, Technical university in Liberec, organisations, study

Obsah

Seznam obrázků.....	11
Seznam tabulek.....	12
Seznam zkratek.....	13
Úvod	14
1. Vymezení základních pojmů v oblasti nákladů	16
1.1 Členění nákladů	16
1.2 Alokace nákladů	22
1.3 Vymezení kalkulace a přiřazování nákladů	24
1.4 Struktura kalkulačního vzorce a různé přístupy kalkulací	26
1.5 Dílčí závěr.....	42
2. Aktuální situace v přístupu stanovení režijních nákladů v praxi TUL z hlediska interních předpisů a ekonomické struktury.....	43
2.1 Základní informace o Technické univerzitě v Liberci	43
2.2 Aktuální stav režijních nákladů na TUL.....	46
2.3 Metoda kalkulace režijních nákladů na TUL.....	49
2.4 Informační systém.....	57
2.5 Dílčí závěr.....	58
3. Aktuální situace v přístupu stanovení režijních nákladů v praxi vybraných podniků a univerzit doma i v zahraničí z hlediska interních předpisů a ekonomické struktury	61
3.1 Současná situace v Evropě.....	61
3.2 Vykazování úplných nákladů na evropských univerzitách z pohledu EUA.....	65
3.3 Vykazování úplných nákladů v praxi univerzit v USA, Kanadě, Novém Zélandu, v Irsku a ve Velké Británii	78
3.4 Výsledky přímého dotazování zahraničních a českých univerzit zavádějících metodiku fullcost	89

3.5 Výsledky přímého dotazování soukromých podniků se sídlem v České republice	100
4. Doporučení pro praxi TUL.....	106
Závěr	107
Seznam použité literatury	110
Seznam příloh	113

Seznam obrázků

Obrázek 1: Vzájemný vztah proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů	21
Obrázek 2: Tradiční kalkulační postup.....	33
Obrázek 3: Kalkulace metody ABC	33
Obrázek 4: Stanovení standardů na 1 ks.....	37
Obrázek 5: Stanovení režijních nákladů na jednu konkrétní kalkulační jednici	50
Obrázek 6: Hlavní druhy podpory implementace metodiky úplných nákladů	65
Obrázek 7: Způsoby financování.....	68
Obrázek 8: Význam různých hybatelů stojících za zavedením úplných nákladů	72
Obrázek 9: Vývoj nepřímých nákladů v organizaci v USA	78
Obrázek 10: Vývoj nepřímých nákladů v Kanadě.....	82
Obrázek 11: Vývoj nepřímých nákladů ve Velké Británii	86
Obrázek 12: Statistika dotazovaných soukromých firem z ČR.....	100

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled nákladů, výnosů a hospodářského výsledku v letech 2005-2011 (v tis. Kč)	44
Tabulka 2: Charakteristiky TUL 2005 – 2010.....	44
Tabulka 3: Celkové a režijní náklady v letech 2005-2011 (v tis. Kč).....	45
Tabulka 4: Přehled nákladových koeficientů 2005 - 2012	55
Tabulka 5: Současná situace ve vybraných státech EU.....	62
Tabulka 6: Univerzity zavádějící metodiku fullcost v rámci OPVK.....	64
Tabulka 7: Podíl budov vlastněných zapojenými univerzitami.....	67
Tabulka 8: Struktura nákladů zapojených univerzit	70
Tabulka 9: Kalkulace nákladů stanovených na aktivitách.....	76
Tabulka 10: Hodnota grantu	81
Tabulka 11: Výdaje způsobilé v programu nepřímé náklady.....	81
Tabulka 12: Přehled silných a slabých stránek přístupů jednotlivých zemí.....	87
Tabulka 13: Dotazník – zahraniční univerzity	89
Tabulka 14: Dotazník – české univerzity a ústavy Akademie věd ČR	92
Tabulka 15: Dotazník – soukromé podniky z ČR	102

Seznam zkratek

CIHR	Kanadský institut výzkumu zdraví (<i>Canadian Institute of Health Research</i>)
DČ	doplňková činnost
EK	Evropská komise
ESF	Evropský sociální fond
FC	Fullcost
FTE	plný úvazek (<i>Full-time equivalent</i>)
HV	Hospodářský výsledek
MŠMT	Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy
MTDC	upravené celkové přímé náklady
NK	nákladový koeficient
NN	nepřímé náklady
NRN	nepřímé režijní náklady
NSERC	Natural Sciences and Engineering Research Council
OPVK	Operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost
OP VaVPI	Operační program Výzkumu a vývoje pro inovace
Příloha č.10	společná příručka pro žadatele Operačního programu Výzkumu a vývoje pro inovaci
PP	procento přirážky nepřímých nákladů
SSHRC	Social Sciences and Humanities Research Council
TUL	Technická univerzita v Liberci
VaV	Věda a výzkum

Úvod

Hlavní činností univerzit je v současné době, vedle činnosti pedagogické, věda a výzkum, která je podporována jak na národní tak na mezinárodní úrovni. Výzkum je finančně závislý na poskytovatelích prostředků. Mezi ty hlavní patří např. Evropská komise nebo Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy. Poskytovatelé si stanovují různá pravidla, která musí žadatel splnit, aby mohl čerpat finanční prostředky. Tyto pravidla bývají často velmi podrobná a administrativně náročná a odvádí pozornost řešitelů projektu od vědy a výzkumu.

Na univerzitách po celé Evropě je patrná snaha o zavedení tzv. metodiky fullcost. Některé univerzity mají již metodiku certifikovanou Evropskou komisí, naopak některé jsou teprve na začátku implementace. Tato metodika pomáhá univerzitám v rámci výkonu vykazovat náklady přímé a nepřímé v úplné výši a dále je rozčlenit na náklady uznatelné a neuznatelné. Univerzity jsou tlačeny k zavádění této metodiky a to hlavně ze strany poskytovatelů finančních prostředků. Zavedení modelu není v praxi jednoduché. Univerzity se setkávají s nepříznivými vnějšími vlivy, jako je nedostatek finančních prostředků, nedostatečná podpora ze strany státu, různé požadavky poskytovatelů a nejednotná terminologie. Uvnitř organizace pak můžeme hovořit o odporu ke změnám, nedostatečných zkušenostech a informovanosti, které jsou pro zavedení této metodiky velmi důležité.

Technická univerzita v Liberci se touto problematikou kalkulací režijních nákladů zabývá již několik let. V současné době pracuje v rámci projektu „*Zavedení metodiky fullcost na Technické univerzitě v Liberci*“ na modifikaci stávající metodiky výpočtu režijních nákladů.

Cílem této diplomové práce je zjištění aktuální situace ve vývoji metodiky fullcost v České republice a v zahraničí a na základě těchto zjištění doporučit další praxi pro Technickou univerzitu v Liberci.

Tato práce je rozdělena do 4 částí. První kapitola vymezuje základní pojmy v oblasti členění nákladů, alokace nákladů a kalkulační metody. To vše na základě studia

odborné literatury. Závěrem je pak tato kapitola shrnuta. Druhá kapitola pojednává o stávající situaci režijních nákladů na Technické univerzitě v Liberci. Třetí kapitola popisuje aktuální přístupy stanovení režijních nákladů v rámci univerzit doma i v zahraničí v porovnání se soukromými podniky. V této části byl proveden vlastní výzkum pomocí dotazníků. Šetření je shrnuto v závěru této kapitoly. Poslední, tedy čtvrtá kapitola, shrnuje poznatky z předchozích kapitol a je zde uvedeno doporučení pro další praxi TUL.

Tato diplomová práce byla zpracována na základě empirického výzkumu, v rámci kterého bylo uskutečněno pozorování, rozhovory a dotazování. Dále byla prostřednictvím studia odborné literatury vymezena základní teoretická východiska pro praktickou část diplomové práce. Pozorování se týkalo hlavně zmapování současného stavu metodiky kalkulace režijních nákladů na Technické univerzitě v Liberci. V rámci rozhovorů bylo uskutečněno také pracovní setkání v holandském Leidenu s ekonomem univerzity Dr. P. Flachem - autorem certifikované metodiky fullcost. Byly projednány základní principy metodiky Univerzity v Leidenu a mnohé praktické zkušenosti. Dále byla uskutečněna schůzka se zástupci Ústavu pro Experimentální botaniku AV ČR v.v.i., která jako jedna z mála vědeckovýzkumných institucí v ČR již zavedla vlastní metodiku kalkulace nepřímých nákladů - fullcost. Schůzka se konala v prostorách Technické univerzity v Liberci. Cílem byla výměna zkušeností se zaváděním metodiky fullcost. Součástí diplomové práce je také vlastní výzkum, který byl proveden pomocí dotazníku. Dotazník byl strukturován tak, aby odpověděl na otázky týkající se současného stavu univerzit při zavádění výše zmiňované metodiky. Dotazník se skládal z 22 otázek a byl nejprve zaslán univerzitám a poté soukromým podnikům. Následovalo vyhodnocení šetření a vymezení některých doporučení pro praxi TUL.

Tato diplomová práce se řídí pokynem pro vypracování diplomové práce. [1]

1. Vymezení základních pojmů v oblasti nákladů

Cílem této první kapitoly je vymezení základních pojmů, které se týkají oblasti stanovení nepřímých nákladů. Charakterizováno bude druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění nákladů, členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování. V této kapitole budou také vysvětleny základní pojmy, které se vztahují k alokaci nákladů.

1.1 Členění nákladů

Správné rozčlenění nákladů je z hlediska efektivního řízení podniku velmi důležité. Náklady se rozčleňují do podrobnějších a stejnorodých skupin. Nejčastěji je rozlišováno následující členění nákladů:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů,
- členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik,
- kalkulační členění nákladů,
- členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.

1.1.1 Druhové členění nákladů

Základním významem druhového členění nákladů spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Pokud se podrobněji člení náklady vstupující do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí, projevují se v prvotní podobě jednotlivých druhů. [7]

Mezi základní nákladové druhy patří:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a používání externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku,
- finanční náklady.

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tyto tři základní vlastnosti:

- druhově vynaložené náklady jsou z hlediska zobrazení prvotní, předmětem zobrazení se stávají hned při vstupu do podniku,
- jsou to náklady externí, které vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů,
- z hlediska možnosti podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou to náklady jednoduché. Náklady, které nelze rozlišit na jednodušší složky, z kterých se skládají. [7]

1.1.2 Účelové členění nákladů

Strukturalizace účelového členění probíhá v několika úrovních. V první z nich se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých činností: výrobních, pomocných, obslužných. V rámci těchto okruhů se pak podrobněji člení např. podle technologických stupňů, procesů, aktivit nebo jednotlivých operací. Obecnou zásadou je identifikovat věcného nositele, který vyvolává vznik nákladů a jeho velikost je určující pro jeho úroveň. [5,7]

Druhově můžeme členit na náklady, které byly bezprostředně vyvolané technologií, ty se nazývají náklady technologické a na náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu dané činnosti. Náklady se nazývají náklady na obsluhu a řízení. Tyto dvě skupiny můžeme rozdělit ještě podrobněji na

náklady jednicové a náklady režijní. Jednicové náklady se vztahují k technologickým nákladům, které mají bezprostřední vztah k dílčímu nebo finálnímu výrobku, konkrétní operaci atd. a často jsou stanoveny pomocí norem. Základním nástrojem jejich řízení je potom kalkulace. U režijních nákladů není přesně stanoven vztah k jednotce výkonu. Obvykle jsou stanoveny na základě limitů a normativů platných pro určité časové období. Základním nástrojem řízení těchto nákladů je pak rozpočet. [7]

1.1.3 Členění nákladů podle odpovědnosti

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti nekončí rozpoznáním příčinného vztahu nákladů k nositeli, který vyvolal jejich vznik. Dalším krokem je vyjádření vztahu ke konkrétnímu útvaru, kde pracovníci odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů. [7]

Výchozí situací členění nákladů ve vztahu k útvarům je jejich rozčlenění podle místa vzniku. Na to musí navázat členění podle odpovědnosti za jejich vznik a za to zodpovídají odpovědnostní střediska. Odpovědnostní střediska se vztahují k ekonomické struktuře podniku a ta navazuje na organizační strukturu. Úkolem je vymezit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti hlavně u vedoucích pracovníků útvarů v jejich věcné podobě. Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti za výsledek rozlišujeme šest základních typů odpovědnostních středisek: [7]

- nákladové,
- ziskové,
- rentabilitní,
- investiční,
- výnosový,
- výdajové.

Rozčlenění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti je jen prvním krokem. Je zapotřebí navázat a umožnit zobrazení vazeb mezi útvary a určit odpovědnost za

hodnotové efekty, které jsou předmětem spotřeby uvnitř v podniku. Základní předpoklady spojení jsou:

- vymezit činnost každého odpovědnostního střediska tak, aby bylo možné vyjádřit jeho náklady,
- identifikovat dílčí výkony, které tyto útvary předávají jiným útvarům,
- ocenit tyto výkony pomocí tzv. vnitropodnikové ceny. [7]

Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku jsou náklady interní. Výše je dána množstvím dílčích výkonů a vnitropodnikové ceny. Důležitými vlastnostmi jsou:

- jedná-li se o náklady druhotné z hlediska podniku jako celku, projeví se na vstupu podruhé – poprvé se projeví ve středisku, který daný výkon provedlo
- složené, lze je z podnikové úrovně řízení dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány. [7]

1.1.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění je zvláštním druhem účelového členění nákladů. S jeho pomocí mohou být posuzovány náklady související s finálním nebo dílčím výrobkem, ale také pomáhá k rozhodnutí zda výrobek vyrobit, koupit zrušit, či zavést výrobu nového sortimentu. Rozčlenění nákladů je zde velmi obtížné. Je zapotřebí správně přiřadit náklady výkonu či jeho části. Rozlišujeme tedy náklady přímé a nepřímé.

Přímé náklady jsou náklady bezprostředně související s konkrétním druhem výkonu. Do této skupiny patří náklady jednicové, které jsou vyvolané přímo jednotkou výkonu. Přiřazují se sem také náklady, které se přímo vynakládají v souvislosti s prováděním pouze určitého druhu výkonu a jehož podíl na jednici lze zjistit prostým dělením. Jde například o náklady na vývoj a technologickou přípravu konkrétního výrobku, odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku a náklady na reklamu.

Nepřímé náklady jsou takové, které se nevážou k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelské činnosti. Patří sem režijní náklady, které nesouvisí s konkrétním druhem výkonu a jsou společné pro více druhů výkonu. I tyto náklady je zapotřebí přiřadit ke konkrétní jednotce výkonu. Náklady se přiřazují nepřímo pomocí kalkulačních metod, které budou popsány v následující kapitole. [7,10]

1.1.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Toto členění je důležité pro zhodnocení budoucích variant.

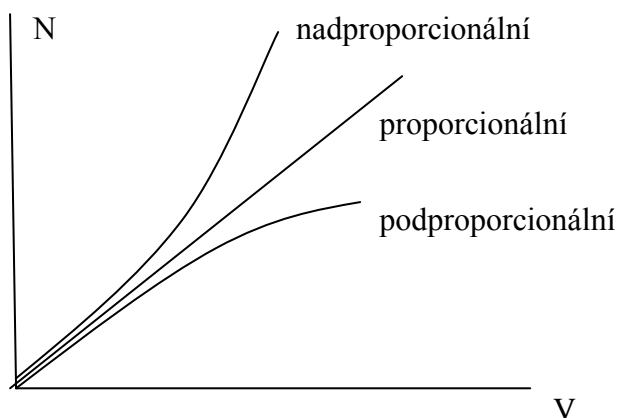
Základem členění jsou dvě skupiny:

- náklady, které se v závislosti na objemu výkonu mění, tedy variabilní náklady,
- náklady, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů nebo využití kapacity zůstávají neměnné, tyto náklady jsou označovány jako fixní.

Vývoj variabilních nákladů je rozdělen do těchto tří podskupin:

- *proporcionální* variabilní náklady, náklady, které vyvolává jednotka výkonu jsou konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonu,
- *podproporcionální* (degresivní) náklady rostou pomaleji než objem prováděných výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá,
- *nadproporcionální* náklady, absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonu. [3]

Vzájemný vztah proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů uveden v obrázku č. 1



Obrázek 1: Vzájemný vztah proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů

Zdroj: [7] str. 88

U fixních nákladů jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní proces.

Rozlišují se dvě skupiny fixních nákladů:

- *utopené fixní náklady*, vynakládají se často ještě před zahájením podnikatelského procesu např. při pořízení budovy, strojního zařízení. Jejich celkovou výši není možné v podnikatelském procesu ovlivnit. Jedinou možností snížení je opačné investiční rozhodnutí např. prodej strojního zařízení,
- *vyhnutelné fixní náklady*, jsou spojeny s využitím vytvořené kapacity. Je možné je při zřetelném snížení kapacity omezit např.: časové mzdy mistrů. Vyhnutelné náklady se proti utopeným liší a to tím, že jsou časově těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu. [7]

Relevantní a irelevantní náklady

Pro členění náklady, které tvoří informační podklad pro rozhodování, je typické, že vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Primárním porovnáním je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které naopak ne.

Rozčlenění nákladů:

- *relevantní náklady* musí odrážet složitost rozhodnutí vyjádřit podmínky, které budou platné v době realizace,
- *náklady irrelevantní* jsou náklady, které se při různých variantách nemění. Můžeme je rozdělit na objektivně ovlivnitelné a neovlivnitelné. Objektivně ovlivnitelné se mohou v rámci rozhodnutí změnit např.: náklady na mzdy. Neovlivnitelné náklady nemůže variantní rozhodnutí ovlivnit např.: fixní náklady – odpisy stávajících budov a zařízení. [2]

Oportunitní náklady

Oportunitní náklady jsou charakterizovány jako ušlé výnosy, o které se podnik připravuje tím, že neuskutečňuje určitý rozvoj. Oportunitní výnosy představují náklady, kterým se podnik vyhýbá tím, že neuskutečňuje určitou alternativu dalšího rozvoje.

Kategorie oportunitních nákladů a výnosů se využívá při optimalizaci sortimentních rozhodnutí, zejména u podniků, které jsou omezeny zdroji své činnosti. [5]

Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady vázané k rozhodnutí jsou charakterizovány jako náklady, které na základě současného rozhodnutí vzniknout v budoucnu. Hovoří se o nich v souvislosti s vývojem a technologickým řešením výrobku, které ovlivňuje budoucí úroveň nákladů. [7]

1.2 Alokace nákladů

Hlavním cílem alokace nákladů je zpřesnění informací o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, která je třeba řešit. Základním cílem je pak poskytnutí informací o nákladech. V tomto případě neexistuje žádný správný a špatný způsob přiřazování nákladů k příslušnému výkonu. Každý způsob alokace musí respektovat vztah nákladů k objemu a zejména rozhodovací úlohu.

Úlohy rozdělování nákladů můžeme rozdělit do několika oblastí:

- rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě např. rozhodnout o budoucím sortimentu, zda budeme polotovary nakupovat nebo vyrábět,
- úlohy vycházející z propočtu nákladů vynaložených v souvislosti s výkony, posuzování efektivnosti např. jaké náklady bude potřeba vynaložit na jednotlivé výkony,
- další úlohou je obhajoba ceny,
- zapojení manažerů a zaměstnanců, aby jednali tak, aby bylo dosaženo cílů,
- reprodukční úlohy - např. zda zvolený objem sortimentu a cena uhradí vynaložené náklady,
- vázanost ekonomických zdrojů v činnosti např. ocenění nedokončené výroby, polotovaru vlastní výroby a aktivovaných výkonů. [7]

K správnému přiřazení nákladů ke kalkulaci můžeme rozlišit tři různé principy přiřazování nákladů a to princip příčinnosti vzniku nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrování.

- *Princip příčinnosti* - zatížen má být pouze náklad, který příčinu vyvolal. Pokud není možné použít tento princip přicházejí v úvahu následující dva principy.
- *Princip únosnosti* - používá se hlavně v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny. Může se využít i v postupech, které motivačně orientují manažery na zlepšení využití kapacity.
- *Princip průměrování* - by se měl aplikovat až v případě, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti. Orientuje se na otázku: Jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek?

Jednotlivé nákladové složky se přiřazují podle stejného principu, který musí být znám uživateli. Jedna z možností, která umožní zpřesnění pohledu, vychází z tzv. alokačních fází. Zpravidla se v této souvislosti hovoří o třech alokačních fázích.

- První fáze přiřazuje přímé náklad objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik.
- Druhá fáze má co nejpřesněji vyjádřit vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik.
- Třetí fáze vyjadřuje podíl nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu, popřípadě na jeho jednici. [5,7]

1.3 Vymezení kalkulace a přiřazování nákladů

Kalkulací rozumíme přiřazování nákladů, marže, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na kalkulační jednici tj. základní jednotka výkonu, která může vyjadřovat např. práci, měrnou jednotku, výrobek nebo činnost, již je potřeba vykonat v rámci výrobního procesu.

Metody kalkulace obecně závisí na:

- vymezení předmětu kalkulace,
- strukturu nákladových položek, ve které se zjišťují náklady na kalkulační jednici,
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace. [2]

Předmětem kalkulace můžeme vyjádřit všechny druhy dílčích a finálních výkonů, pro které lze stanovit náklady. Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí, kterou rozumíme výkon vyjádřený měrnou jednotkou, na níž se stanovují vlastní náklady, a kalkulovaným množstvím, což představuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro něž byly stanoveny celkové náklady.

Přiřazování nákladů ke kalkulaci již není spjato pouze s přiřazováním přímých a nepřímých nákladů, ale dominuje toto členění:

- podle způsobu stanovení nákladového úkonu dělíme na jednicové a režijní,
- podle závislosti na objemu výkonu rozlišujeme náklady variabilní a fixní,

- podle toho, zda výše nákladů bude ovlivněna konkrétním rozhodnutím, rozlišujeme náklady relevantní a irelevantní.

Tyto typy nákladů byly již charakterizovány v předchozí kapitole. Pokud rozhodovací úlohy vyžadují vyjádřit variabilní režii nebo průměrnou výši fixní režie připadající na kalkulační jednotici, pak používáme zpravidla tyto metody:

- *kalkulace dělením:*

- *prostá* - používá se v případě, kdy předmětem přiřazení jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu, nebo více různými druhy, kterým jsou ale přiřazovány stejně náročné náklady. Můžeme vyjádřit následujícím vztahem,

$$n=N/g$$

Náklady na kalkulační jednotici n se zjišťují podle položek kalkulačního vzorce. Úhrnné náklady N dělíme počtem kalkulačních jednic g vyrobených v daném období. Tato metoda se používá nejčastěji v hromadné výrobě. [7,11]

- *s poměrovými čísly* - přiřazuje náklady výkonům na základě jejich příčinného vztahu k tzv. přepočtené jednotici, ta vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů. [7]
- *kalkulace přírážková* je metoda, která využívá pro přiřazení společných nepřímých nákladů hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Tuto kalkulaci můžeme rozdělit na dvě metody:
 - *sumační metoda* - přírážka nebo sazba nepřímých nákladů se zjišťuje ve vztahu mezi nepřímými náklady a jednou rozvrhovou základnou. Předpokládá se, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna.

- *diferencovaná metoda* – používá se pro různé skupiny nepřímých nákladů, které mají různé rozvrhové základny. Při výběru se vychází z příčinného vztahu mezi oběma veličinami.[7]

Rozvrhové základny můžeme vyjádřit v peněžních nebo naturálních jednotkách. Peněžní základny vypočteme přírážkou nepřímých nákladů v procentech ve vztahu ke zvolené základně, základem je následující vztah.

$$PP = \frac{NRN}{\text{Rozvrhová základna (KČ)}} \cdot 100$$

Rozvrhová základna (KČ)

U naturálních jednotek zjišťujeme sazbu nepřímých nákladů v peněžních jednotkách (KČ) na jednu naturální jednotku základny a to tímto způsobem:

$$\text{sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}}$$

Předností peněžních základen je jejich snadné zjištění. Nevýhodou je, že podléhají časovým změnám, ty jsou vyvolány např. změnou pořizovací ceny materiálu nebo mzdových sazeb. Peněžní základny nejsou stálé a tím omezují srovnatelnost procenta přírážek nepřímých nákladů v jednotlivých obdobích.

Naturální základny vylučují působení cenových vlivů. Jejich výpočet je složitější než u peněžních základen. Výběr je prováděn na základě zkušeností, nebo určitých technicko-ekonomických rozborů. Často se používají naturální jednotky, které přímo souvisí s procesem. Mezi nejčastější rozvrhové základny patří: hodiny práce a strojové hodiny. [7]

1.4 Struktura kalkulačního vzorce a různé přístupy kalkulací

Struktura kalkulačního vzorce je v každém podniku individuální. Způsob řazení položek, podrobnost členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin i

struktura mezisoučtů se vyjadřují různě s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu ke které má přispět. V literatuře se uvádí tento typový kalkulační vzorec:

1.přímý materiál

2.přímé mzdy

3.ostatní přímé náklady

4.výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozu)

5.správní režie

Vlastní náklady výkonu

6.odbytové náklady

úplné vlastní náklady výkonu

7.zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

Tento kalkulační vzorec má řadu omezení, které jsou překážkou pro potřeby manažerského účetnictví. Je statistickým zobrazením nákladů ke kalkulační jednotce. Vychází z průměrné výše nákladů, které připadají na kalkulační jednotku. Výpočet vychází z toho, že se nezmění objem. Syntetizuje nákladové položky bez zřetele na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh. Syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům. [7]

V praxi můžeme rozlišit několik dalších typů kalkulací. Mohou se lišit v řazení nákladových položek, podrobnosti členění, strukturou, strukturou mezisoučtů a vztahu ke kalkulaci ceny. [7]

Níže budou popsány tyto typy kalkulací:

- kalkulace plných nákladů,
- kalkulace variabilních nákladů,

- metoda ABC,
- metoda standardních nákladů,
- kalkulace životního cyklu,
- kalkulace cílových nákladů.

1.4.1 Kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů je založena na principu co nejpřesnějšího přiřazení nákladů podle příčiny vzniku na jednotlivé výrobky. V členění položek tato kalkulace věnuje pozornost rozlišení nákladů podle způsobu přiřazení. Tedy na náklady přímé a nepřímé. Tato kalkulace se dá uplatnit pouze pokud máme jednu variantu činnosti, která je dána konkrétním množstvím a strukturou výkonu. Kalkulační vzorec má tuto strukturu:

- přímé jednicové náklady,
- přímé režijní náklady,
- nepřímé režijní náklady. [7]

Omezení kalkulace plných nákladů

Konkrétnímu vymezení výkonu se přiřazují i fixní náklady. Odlišnost příčinných souvislostí vzniku fixních nákladů (časové období) v porovnání s náklady variabilními (množství výkonu) zde nejsou zohledněny, proto se tato kalkulace stává pouze nástrojem statistického zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu. Tato kalkulace vyjadřuje zisk výkonu pouze pokud se nemění objem a sortiment prováděných výkonů. Pro tyto vlastnosti není kalkulace plných nákladů vhodným podkladem pro rozhodování o:

- struktuře a variantách sortimentu,
- limitu prodejní ceny,
- posouzení přínosu konkrétního výkonu k tvorbě zisku. [7]

Výhody kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů je důležitým kritériem cenové politiky, umožňuje měřit a porovnávat rozdíly variant řešení kombinace vynaložených zdrojů, posuzovat změny ve stupni jejich využití a to jak z hlediska krátkodobého tak i dlouhodobého. Slouží jako měřítko konkurenceschopnosti podniku ve srovnání s ostatními podniky stejného sektoru. Může být použita i pro analýzu porovnání ziskovosti konkrétních výkonů a služeb. [7]

Nevýhody kalkulace plných nákladů

Nevýhoda této kalkulace plyne ze skutečnosti, že přiřazuje k výkonu jak náklady fixní tak i variabilní. U společných variabilních nákladů je možné snadněji nalézt příčinou závislost, protože to jsou náklady, které tyto výkony vyvolávají, naproti tomu společné fixní náklady jsou či byly vyvolány rozhodnutím, které s výkony vytvářenými v daném období nemají příčinnou souvislost. Jejich alokace je tedy pouze formální. Skutečnou výši plných nákladů je možné zjistit až s určitým časovým zpožděním. Výsledek kalkulace je platný pouze v případě nemění-li se objem produkce. [7]

1.4.2 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů reaguje na nedostatky přírážkové kalkulace. Fixní náklady nesouvisí s produkcí výkonu. První myšlenka, která zapříčila vznik této metody, byla z důvodu fixních nákladů, které deformují tradiční kalkulační postupy a tak by neměly být k výkonu přičítány. Fixní náklady s produkcí výkonu nesouvisí. Přesnější bude, pokud budou k výkonu připočítány pouze náklady variabilní a výkony budou posuzovány podle toho, jaký příspěvek dokázaly vygenerovat nad rámec svých variabilních nákladů. [9]

Fixní náklady, které slouží k pokrytí zajištění podmínek pro výrobu a prodej výkonu v daném časovém období, jsou brány jako nedělitelné a musí se uhradit bez ohledu na objem prodeje a rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů. [3] Podoba kalkulačního vzorce variabilních nákladů:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku

Přímé jednicové náklady

Variabilní režie

= Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

= ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Domnělá omezení kalkulace variabilních nákladů

Domnělými omezeními kalkulace variabilních nákladů jsou tyto skutečnosti:

- konstrukce orientuje manažery na krátkodobá rozhodnutí, která mohou být v rozporu se strategickými zájmy,
- pouští ze zřetele fixní,
- fixní náklady v absolutní výši odečítá od celkových výnosů z prodeje a tak je neadekvátně syntetizuje bez ohledu na příčinný vztah k výkonům, vyhnutelnost a vlivu na peněžní toky.

Tyto domněnky jsou však snadno odstranitelné. Kalkulaci variabilních nákladů, která zahrnuje náklady vyvolané kalkulační jednotkou doplníme o příčinně přiřazený podíl fixní režie, k jejíž úhradě přispívá druh výkonu, několik druhů, část sortimentu prováděná v dílčí části podniku nebo celý podnikový sortiment. Spojením obou těchto postupů vznikají kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů a relevantních nákladů.

[7]

Kalkulace bude tedy vypadat následovně:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- variabilní náklady výrobku

přímé (jednicové náklady)

variabilní režie

= marže I

- fixní výrobkové náklady

= marže II

- fixní náklady skupiny výrobků

= marže III

- fixní náklady podniku

= ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Přednosti kalkulace variabilních nákladů

Pokud se nám podaří eliminovat výše uvedená omezení, tak kalkulace variabilních nákladů přináší hned několik pozitivních výsledků. Kalkulace finálních výkonů má důležitý význam při rozhodování ohledně existující kapacity. Umožňuje rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti výkonů. Pomáhá při úvahách o cenových změnách a v rozhodnutí „vyrobit či koupit“ resp. „pokračovat či zrušit“. Důvodem je hlavně objektivní vztah k variabilním nákladům. V delším časovém horizontu, kde se nám část fixních nákladů mění na variabilní, můžeme metodu využít i při koncipování budoucí kapacity. Odlišení fixních a variabilních nákladů u této metody vytváří předpoklady k lepším výsledkům v řízení hospodárnosti. Kalkulaci variabilních nákladů můžeme také využít v odpovědnostním řízení jako motivační nástroj, vytvářející tlak na rychlý prodej výkonů. [7]

Nevýhody kalkulace variabilních nákladů

Hlavním omezením této kalkulace je spojeno s vymezením fixních a variabilních nákladů. Podnikatelská činnost je zde chápána jako nepřetržitý stejně dlouhý časový interval. Toto vnímání není dobré pro rozhodování úloh v dlouhodobém charakteru, kde čas vystupuje jako odhadovaná proměnná veličina. [7]

1.4.3 Metoda ABC (Activity Based Costing)

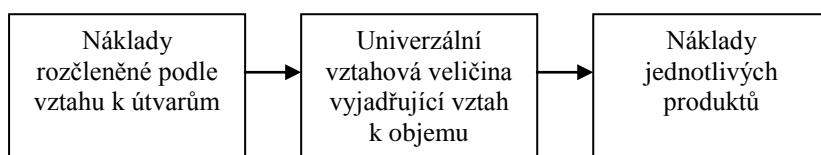
Metoda ABC se od svého vzniku ve světě velmi rozšířila. Nejvíce používanou je ve zpracovatelském průmyslu s heterogenní výrobou a montážní technologií. Metoda je aplikována i v nevýrobních odvětvích a to zejména v obchodních firmách, bankovníctví, pojišťovnictví, dopravě.

Podstatou kalkulace ABC je přiřazení režijních nákladů jednotlivým aktivitám, prostřednictvím nichž jsou poté přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům. [6]

Aplikace metody ABC se skládá z následujících kroků:

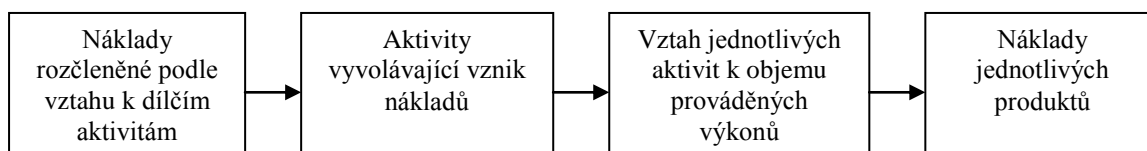
- nepřímý náklad je přiřazen k jednotlivé aktivitě, přiřazení je prováděno na základě vztahové veličiny nákladů (Resource Cost Driver), která vymezuje přepočet nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity,
- v dalším kroku vymezíme celkové náklady na jednotlivé aktivity (Cost Pool) a vymezí se vztahová veličiny aktivity (Activity Cost Driver) a stanoví se náklady na jednotku aktivity,
- v posledním kroku určíme náklady na předmět alokace tj. nákladový objekt na základě nákladů na jednotku aktivity a objem těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovány. [9]

Na obrázku č. 2 je znázorněn tradiční postup kalkulace, který můžeme porovnat s obrázkem č. 3, kde je znázorněna kalkulační metoda ABC.



Obrázek 2: Tradiční kalkulační postup

Zdroj: [7] str. 173



Obrázek 3: Kalkulace metody ABC

Zdroj: [7] str. 173

Tato metoda umožňuje kalkulaci tzv.: měkkých nebo nepřímých nákladů jednotlivých operací. Poskytuje tak jiný obraz než je tomu u standardních metod kalkulace nákladů. [3]

Metoda je v současnosti implementována nikoli se snahou pokrýt všechny aktivity a činnosti, ale spíše selektivně při zobrazení procesů, jejichž vyjádření tradičními postupy skýtá nejvyšší množství chyb. Hlavní rozdíly oproti tradičním metodám přináší u činností, u nichž je vývoj aktivit, které vyvolávají vznik nákladů, v nepřímém vztahu k objemu prováděných finálních výkonů. Typické je to hlavně u těchto druhů činností:

- operace zajišťující provádění změn např. inovační aktivity, spojené s výzkumem a vývojem výrobků, prací a služeb...,
- operace zajišťující řízení kvality,
- logistické operace zajišťující hlavně zásobovací a prodejní fázi reprodukce (objednávky materiálu, provádění vstupní kontroly, zavážení do výroby, balení, expedice...),
- operace zajišťující rovnováhu mezi zdroji a jejich užitím. [7]

Výhody metody ABC

Výhodou této metody je, že umožňuje posuzovat všechny aktivity organizace. V porovnání s ostatními metodami se opírá o mnohem širší zdroje. [3]

Metoda přináší nové informace ve třech oblastech.

- *Pro řízení aktivity činností a procesů* – náklady jsou řízeny přes jednotlivé zakázky a útvary, umožňuje tím odhalit disharmonii a duplicitu. Větší pozornost je věnována především řízení servisních aktivit a činností jako jsou např. opravy, dopravní výkony, aktivity spojené se zásobovací činností a další. Umožňuje posoudit nákladovou náročnost těchto aktivit a porovnat jejich přínosy. Vytváří tlak na eliminaci aktivit, které efekt nepřinášejí (skladování materiálu, polotovarů a výrobků) nebo jejich hodnota je záporná (vyřizování reklamací přijatého materiálu). Tato metoda také umožňuje posoudit nákladovou náročnost a přínosy šířeji chápaných činností, tvořených systémovým spojením dílčích aktivit, a analyzovat průběh těchto činností zejména z hlediska jejich koordinace.
- *Pro řízení po linii výkonů* – oproti tradičnímu přiřazování nepřímých nákladů finálním výkonům, který je založen na principu, čím větší objem prováděných výkonů, tím větší objem režijních nákladů vyvolá, upozorňuje tato kalkulace na nákladovou náročnost nestandardních, v malých objemech prováděných výkonů a na příčině jejich nákladové náročnosti. Tyto informace jsou důležité pro jednotlivá cenová vyjednávání a z dlouhodobého hlediska může pomoci k eliminaci nestandardních výkonů a aktivit. Metoda ABC působí na efektivnost výzkumných, vývojových, konstrukčních a technologických prací, na řízení zásobovacího, výrobního a odbytového procesu i na koordinaci servisních činností.
- *Pro řízení po linii útvarů* – znalost dílčích aktivit má důležitý význam při zkvalitňování rozpočtů režijních nákladů, které nemají vztah ke změnám v objemu prováděných finálních výkonů. „Umožňuje zpracovat variantní rozpočty pro různý rozsah prováděných dílčích aktivit, měřit výkonnost útvarů,

kteřé aktivity zajišťují, a působit na hospodárnost při vynakládání těchto nákladů v útveřech, které za jejich výši odpovídají.“ [7] str. 177

Nevýhody metody ABC.

- Metoda ABC je náročná na rozsah zjišťovaných dat, objem vzrůstá v přímé míře jak k počtu hodnocených aktivit, tak i při zajištění informace, kolik jednotek dílčí aktivity se vztahuje k určité části prováděného sortimentu finálních výkonů. Pokud má metoda sloužit i jako podklad pro rozhodování je zapotřebí odlišit procesy vyvolané množstvím výkonů od procesů, jejichž objem množstvím výkonů ovlivněn není.
- Efektivnost dat je ovlivněn tím, jak se podaří kvantifikovat proporci nákladů závislých a nezávislých na objemu hodnocené aktivity.
- Při podrobnější analýze dílčích aktivit vznikají potíže s přiřazováním nákladů, které jsou společné více aktivitám. [7]

Zavedení metody ABC je v porovnání s ostatními nákladovými kalkulačními metodami složitější a komplikovanější.

Problémy spojené s implementací ABC:

- personální zajištění implementace a provozu systému
- volba správné podoby výsledného systému
- změna myšlení lidí z tradičního účetního pohledu na moderní manažerské myšlení
- uvedení systému do provozu. [9]

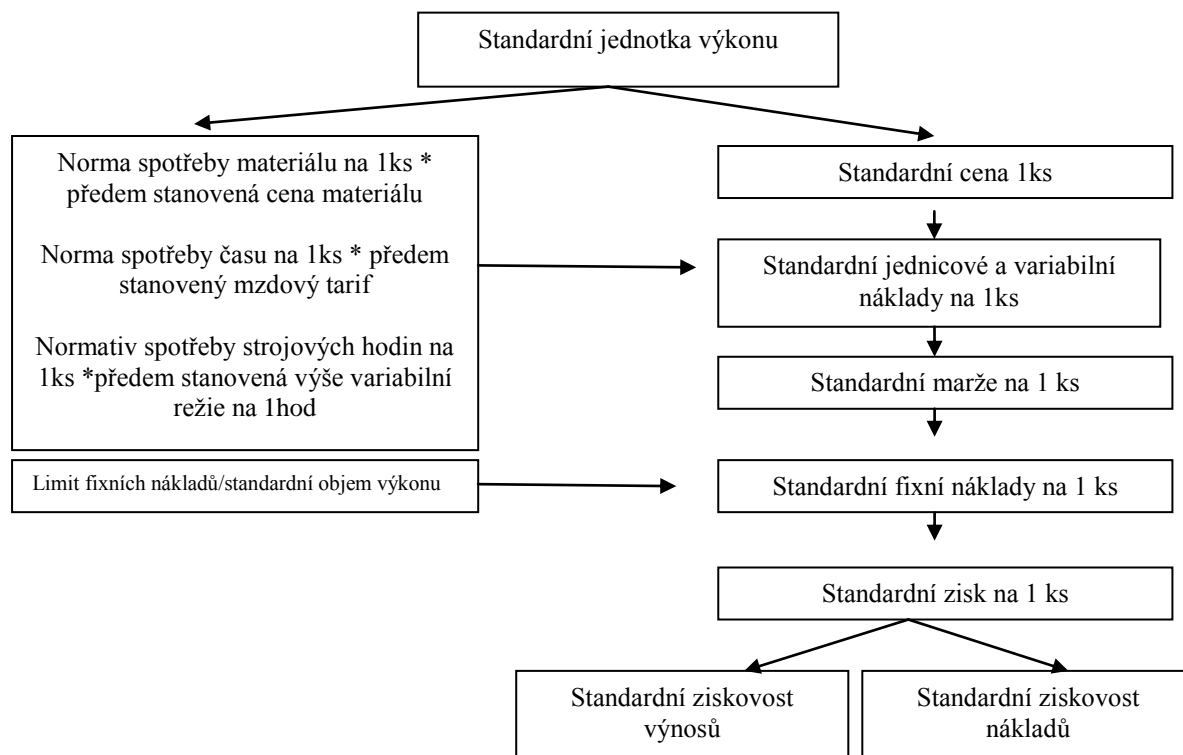
1.4.4 Metoda standardních nákladů (Standard Costing)

Metoda standardních nákladů se zaměřuje na podrobné sledování a analýzu odchylek nákladů, výnosů a zisku. Jejím cílem je zefektivnění řídicího procesu.

Efektivní fungování této metody je složitým procesem. Úspěšná implementace předpokládá výrazné ovlivnění kvality téměř všech oblastí manažerského řízení. Je však zapotřebí splnit tyto předpoklady:

- stanovení standardů,
- zjištění skutečně dosažených výsledků,
- zjištění odchylek mezi standardními a skutečnými stavy,
- analýza odchylek,
- přijetí opatření k jejich eliminaci v budoucnu. [7]

Standard vyjadřuje předem stanovenou výši veličiny nebo naturálně vyjádřeného zdroje na jednotku výkonu. Postup stanovení standardu ukazuje obr. 4



Obrázek 4: Stanovení standardů na 1 ks

Zdroj: [7] str. 360

Standards mohou být stanoveny ve třech úrovních:

- na základní úrovni, ta představuje konstantní výši nákladů, ceny nebo zdroje, které se po určitou dobu nemění,
- na běžné (operativní) úrovni, za předpokladu efektivně vynaloženého zdroje v podmínkách, které byly pro tuto činnost vytvořeny,
- na ideální úrovni, která vyjadřuje výši nákladů, ceny nebo naturálně vyjádřeného zdroje za předpokladu ideálního průběhu činnosti. [7]

Metoda standardních nákladů je základem pro vyhodnocení skutečných výsledků. Správné fungování této metody předpokládá takové zobrazení informací v účetnictví, které umožní přehledně a rychle zjistit skutečné hodnoty a odchylky. Odchylky představují rozdíl mezi hodnotícím kritériem a skutečnou výší. Mohou mít tento charakter:

- *pozitivní* – skutečné náklady jsou nižší než standardní náklady a nebo skutečné výnosy jsou vyšší než standardní.
- *negativní* – skutečné náklady jsou vyšší než standardní a skutečné výnosy jsou nižší než standardní.

Obecně je cílem odchylek:

- zjistit příčinu vzniku,
- zhodnotit dopad na hodnocenou část,
- vytvořit předpoklady pro přijetí opatření, které budou eliminovat jejich vznik.

Výhody metody standardních nákladů

Metoda standardních nákladů představuje ucelený systém informací pro hodnotové řízení. To se zaměřuje na sledování odchylek od nákladů, cílem je zefektivnění procesu. Výhodou této metody je řízení podle odchylek. Pokud není zaznamenána žádná odchylka, není zapotřebí zasahovat do podnikových procesů. [7]

Nevýhody metody standardních nákladů

V praxi může nastat problém při posuzování významnosti odchylek. Při příliš velkém soustředění na odchylky nad určitou hranici významnosti může dojít k úniku podstatných informací, jako je například vývoj trendu některých nákladových hodnot. U podřízených pracovníků může dojít k zakrývání negativních odchylek nebo nepodávání úplných zpráv.

1.4.5 Kalkulace z pohledu strategického řízení

Mezi metody strategického řízení patří kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu. Tyto kalkulace se orientují na řízení nákladů ve fázi výzkumu, vývoje, konstrukčních a technologických příprav. V tomto období se rozhoduje o budoucích nákladech výkonu. V této souvislosti se uvádí, že až 90% nákladů souvisejících s výkonem je výsledkem rozhodnutí učiněných v předvýrobních etapách. Náklady během výroby lze eliminovat omezeně a proto je důležité zaměřit se na etapy před výrobou. [7]

Kalkulace cílových nákladů (Target Costing)

Kalkulace cílových nákladů se orientuje na ovlivňování nákladů v předvýrobní fázi. V první fázi se stanoví předpokládané náklady na základě očekávané ceny a požadovaného zisku. Ve druhé fázi se hledají možnosti snížení nákladů v rámci fáze výzkumu, vývoje a přípravy prototypu. Výsledek těchto dvou fází by měl být výrobek, který splňuje požadavky a očekávání zákazníka a jehož náklady a cena zajistí požadovaný zisk.

Kalkulace vychází z cílové ceny, která má přímou souvislost s cenovou politikou firmy. Cílová cena by měla odrážet hodnotu vnímanou zákazníkem, vlastnosti, kvalitu a cenu konkurenčních nebo obdobných výrobků a také strategické cíle podniku. Roli také hraje zda jde o výrobek inovovaný, zdokonalený nebo nový. Zvažuje se, zda výrobek na trhu již existuje. Drobné inovace ovlivňují cenu výrobku minimálně, cílem je spíše prodloužení životního cyklu výrobku, podpořit jeho prodej. Pokud se jedná o výrobek, který na trhu již existuje, je třeba vycházet z konkurenčních cen a srovnávat kvalitu, funkčnost, obchodní známku konkurenčních výrobků.

Vedle cílové ceny je zapotřebí stanovit cílový zisk, který vychází z požadované rentability vložených prostředků a z ní odvozené rentability výnosů. Dolní hranici cílového zisku tvoří oportunitní náklady. Rozdíl mezi cílovou cenou a cílovým ziskem označujeme jako cílové náklady nebo náklady stanovené trhem. Jsou to náklady, které jsou maximálně přípustné. Cílové náklady porovnáváme s propočtovou kalkulací nákladů, která je stanovena na základě navrhovaných vlastností a technologických postupů. Pokud jsou kalkulované náklady vyšší než cílová kalkulační náklady je

zapotřebí hledat možnosti snižování těchto nákladů na úrovni nákladů cílových. Kalkulace upřednostňuje hledání rezerv v technologických postupech v použití materiálu v přehodnocování vlastního výkonu. [7]

Metody snižování nákladů v předvýrobních etapách

Snížení nákladů může být provedeno ve spolupráci s dodavateli, kteří mohou přispět svými znalostmi o dodávaných materiálech ke snížení nákladů. V předvýrobní etapě můžeme aplikovat následující metody:

- stavebnicová analýza (Tear-down Analysis),
- hodnotová analýza (Value Analysis),
- restrukturalizace podnikových procesů (Reengineering).

Stavebnicová analýza rozebírá konkurenční výrobek část po části a zjišťuje rozdíly v konstrukci a případně technologii. Analýza by měla ukázat výhody nebo nevýhody mezi vlastním a konkurenčním výrobkem a měla by sloužit při vývoji vlastního výrobku.

Hodnotová analýza stanovuje dvě alternativy, jež mohou zlepšit hodnotu výrobku, která je definovaná jako poměr vlastností a nákladů. Poměr můžeme zvýšit dvěma způsoby: zachování vlastností a snížení nákladů, anebo udržením výše nákladů a zlepšením vlastností. Tato analýza hledá ve výrobku nejlevnější řešení.

Restrukturalizace podnikových procesů, podnik zvažuje zlepšení logistiky a zlepšení systému distribuce výrobků.

Výhody kalkulace cílových nákladů

Jednoznačným přínosem této kalkulace je změna postupu od zákazníka k vlastní výrobě a dále v kladení důrazu na řízení nákladů do předvýrobních etap.

Nevýhody kalkulace cílových nákladů

Snížení nákladů by nemělo vyvolat snížení kvality, zhoršení pracovních podmínek a snížení výkonnosti. Pokles nákladů přináší kladný efekt pouze v případech, kdy se jedná o omezení plýtvání, prostojů, eliminaci zbytečných a neproduktivních činností. Kalkulace je sestavena před zahájením výrobního procesu a může být značně nepřesná, je proto zapotřebí využívat informace opatrně. Chyba také může nastat při stanovení cílové ceny a nákladů. Cena může být příliš vysoká a trh ji nemusí přijmout [7].

Kalkulace životního cyklu (Life Cycle Costing)

Kalkulace životního cyklu se snaží odhadnout náklady, které vzniknout během života výrobku. Tuto kalkulaci je možné sestavovat před zahájením výrobního procesu, během výrobního procesu a na konci životního cyklu. Rozhodující význam má kalkulace před zahájením výrobního procesu součástí je kalkulace cílových nákladů. V předvýrobní fázi je možné učinit zásadní rozhodnutí vzhledem k budoucímu vývoji nákladů a může se rozhodnout, zda bude výrobek vyráběn. Kalkulace v průběhu výroby a na konci životního cyklu slouží k hodnocení celkového efektu. V průběhu nebo po skončení výroby se již nedá zabránit negativním efektům, tuto analýzu můžeme využít při rozhodování v budoucnu. Kalkulace zohledňuje tyto faktory:

- délka životního cyklu výrobku,
- objem prodeje výrobku za dobu jeho životnosti,
- očekávaný vývoj ceny,
- odhad celkových nákladů spojených s výrobkem. [12]

Výhody kalkulace životního cyklu

- umožňuje kontrolovat náklady na výzkum a vývoj, náklady spojené s ukončením výroby, tyto náklady zpravidla nejsou součástí kalkulací operativního řízení,

- v řízení nákladů v průběhu celého životního cyklu je respektována změna cen a nákladů. [12]

1.5 Dílčí závěr

V této kapitole byly popsány vybrané metody kalkulace. Cílem bylo získání teoretických poznatků. Je důležité zmínit, že nelze vybrat nejvhodnější metodu. Každá metoda má své výhody a nevýhody a je vyhovující pro různý typ organizací.

Při volbě metody je zapotřebí zdůraznit určité odlišnosti univerzity od výrobních podniků. A těmi jsou hlavně:

- hlavním cílem univerzity je výzkum a vývoj a výuka studentů. Výkonem výrobního podniku je produkt či služba, jejichž hodnota je poměrně snadno a přesně zjištěitelná. Výkonem univerzity jsou studenti, kteří mají vědomosti, které jsou jen velmi těžko ocenitelné. Z tohoto důvodu nemůžeme objektivně vyčíslit výkon univerzity,
- univerzita hospodáří s finančními zdroji veřejného charakteru, existují zde různí poskytovatelé dotací, kteří mají různé požadavky,
- univerzity mají složitou ekonomickou a organizační strukturu.

Nejvhodnější metodou pro stanovení režijních nákladů je pro TUL metoda ABC a také přírážková diferencovaná metoda, která používá různé rozvrhové základny, a dále metoda plných nákladů. Rozvrhová základna by měla být objektivně a administrativně snadno měřitelná, nesmí se jednat o odhady a měla by vykazovat příčinnou souvislost s náklady.

2. Aktuální situace v přístupu stanovení režijních nákladů v praxi TUL z hlediska interních předpisů a ekonomické struktury

V této kapitole je pojednáno o aktuálním stavu metodiky režijních nákladů na Technické univerzitě v Liberci. V krátkosti je popsána historie školy, hospodářský vývoj a důvody, které vedou univerzitu k zavedení metodiky plných nákladů. Současná metoda výpočtu režijních nákladů je popsána v kapitole 2.2. Kapitola 2.4 se zabývá informačním systémem, který TUL pro metodiku využívá.

2.1 Základní informace o Technické univerzitě v Liberci

Historie TUL sahá až do roku 1953, kdy byla založena Vysoká škola strojní, která nabízela studium na Strojní fakultě. V roce 1960 byla škola rozšířena o Fakultu textilní. V rozmezí let 1990 – 1995 přibyla Fakulta pedagogická, Hospodářská, která byla později přejmenována na Ekonomickou, Architektury a Mechatroniky, Informatiky a mezioborových studií. Ústav zdravotních studií byl založen v roce 2004 a Ústav pro nanomateriály, pokročilé technologie a inovace v roce 2010. TUL má v současné době 6 fakult a 2 ústavy a nabízí studium v bakalářských, magisterských a doktorandských studijních programech.

TUL je veřejná škola univerzitního typu. Její hospodaření se řídí Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, v souladu s příslušnými vyhláškami a Českými účetními standardy týkajícími se účetnictví organizací veřejného sektoru a ostatními zvláštními právními předpisy. Činnost TUL je zaměřena na hlavní a doplňkovou oblast:

- hlavní činnost:
 - vědecká, výzkumná, vývojová a jiné tvůrčí činnost,
 - zajištění bakalářských, magisterských a doktorských studijních programů včetně programu celoživotního vzdělání,

- doplňková činnost viz organizační směrnice kvestora č. 3/2010 pro organizaci a zajišťování doplňkové činnosti, směrnice je uvedena v příloze A.

Rozpočet univerzity je sestavován jako vyrovnaný. V tabulce č. 1 jsou shrnuty náklady, výnosy a hospodářský výsledek hlavní a doplňkové činnosti za období 2005 – 2011.

Tabulka 1: Přehled nákladů, výnosů a hospodářského výsledku v letech 2005-2011 (v tis. Kč)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Náklady hl. činnosti	638 223	782 235	903 928	939 774	973 816	1 022 024	1 106 664
Náklady DČ	26 132	27 049	31 609	40 977	46 899	36 800	57 509
Náklady celkem	667 355	809 406	935 537	980 751	1 020 715	1 058 824	1 164 173
Výnosy hl. činnosti	662 867	782 357	903 928	939 774	973 816	1 022 024	1 112 607
Výnosy DČ	30 435	30 860	39 919	51 960	61 731	47 680	76 027
Výnosy celkem	693 302	813 217	943 847	991 734	1 035 547	1 069 704	1 188 634
HV hl. Činnosti	24 644	0	0	0	0	0	5 934
HV DČ	4 303	3 811	8 311	10 983	14 832	10 880	18 518
HV celkem	289 473	3 811	8 311	10 983	14 832	10 880	24 961

Zdroj: výroční zprávy TUL 2005 – 2011 – vlastní zpracování

Následující tabulka znázorňuje vývoj počtu studijních oborů, studijních programů, studentů a zaměstnanců v letech 2005 – 2010.

Tabulka 2: Charakteristiky TUL 2005 – 2010

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Počet studijních oborů	107	147	159	166	171	192
Počet studijních programů	45	55	65	71	72	79
Počet studentů	7 501	8 314	9 201	9 886	10 367	9 598
Počet zaměstnanců FTE	849	864	884	921	929	1 004

Zdroj: výroční zprávy TUL 2005 – 2010 – vlastní zpracování, údaje pro rok 2011 nebyly k dispozici

Fullcost se v České republice začal dostávat do podvědomí univerzit již před několika lety. Na této metodice v minulosti pracovalo velmi málo univerzit a TUL byla jednou z nich. Do roku 2002 bylo pro sestavení rozpočtu používáno historických řad, které

nerespektují meziroční změny ve výkonech jednotlivých fakult. V roce 2003 univerzita přešla na nový výkonový model, kde byly režijní náklady hrazeny rovným podílem. V následujícím roce byl zaveden model rozpočtování režijních nákladů, který měl odstranit spory fakult o využívání společných prostředků TUL. Univerzita začala tento model používat i pro výpočet režijních nákladů projektů vědy a výzkumu (dále VaV) a poté také pro zakázky doplňkové činnosti. V současné době univerzita pracuje na své vlastní metodice fullcost, kterou zavádí v rámci projektu „Zavedení metodiky fullcost na Technické univerzitě v Liberci“. V tabulce č. 3 jsou shrnuty celkové náklady z kterých jsou vyčísleny režijní náklady a % podíl režie na celkových nákladech.

Tabulka 3: Celkové a režijní náklady v letech 2005-2011 (v tis. Kč)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	211
Celkové náklady	664 355	809 406	935 537	980 751	1 020 715	1 058 824	1 164 173
Režijní náklady	127 187	140 594	156 963	168 156	177 919	177 024	157 748
% podíl režie	19%	17%	17%	17%	17%	17%	14%

Zdroj: výroční zprávy TUL 2005 – 2011 – vlastní zpracování

Nyní funguje na TUL metodika výpočtu režijních nákladů vymezená v rámci Pokynu upravující výpočet režijních nákladů na jednotlivých činnostech TUL č. 1/2009 viz příloha B a dále v Pokynu upravující výpočet režijních nákladů v rámci projektů OPVK č. 2/2009 viz příloha C.

Jak již bylo zmíněno, TUL zavádí metodiku fullcost v rámci projektu OPVK. Univerzita si nechala zpracovat audit od společnosti Deloitte Audit s. r. o. Cílem bylo zhodnocení aktuální situace a najít případné možnosti zlepšení. Pro zavedení metodiky je TUL motivována ze dvou důvodů. Hlavním vnějším důvodem je požadavek poskytovatelů grantů na stanovení všech přímých i režijních způsobilých nákladů, které se k projektům vztahují. Hlavním důvodem vycházejícím z vnitřních podnětů je zájem o efektivní řízení instituce a zajištění finanční udržitelnosti, kde na začátku šlo o alokování nákladů jako je spotřeba energie na fakulty a prokázat, že hlavní činnost nedotuje činnost doplňkovou. TUL chce poskytnout jednoduchý administrativní nástroj pro své výzkumné pracovníky, aby byli schopni rychle odhadnout rozpočty v rámci projektu. Stejně tak usnadnit správu děkanům pro odhad celkové režie jednotlivých fakult. Zároveň by tato metodika měla být spravedlivým nástrojem řízení finančních

prostředků, jedná se hlavně o situaci, kdy jsou fakulty umístěny v různě starých budovách a mají k dispozici různé vybavení. Metodika se snaží nastavit spravedlivé podmínky fungování pro všechny fakulty.

2.2 Aktuální stav režijních nákladů na TUL

TUL se při řešení metodiky fullcost řídí následujícími externími a interními předpisy a normami:

Externí předpisy a normy:

- zákon 111/1998Sb., o vysokých školách,
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví,
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu,
- zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkum a vývoje z veřejných prostředků,
- příručka pro žadatele Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovaci 2007-2013 v příslušném znění a přílohami (včetně Přílohy č. 10),
- a další související externí předpisy.

Interními předpisy:

- Statut TUL,
- Organizační řád,
- Organizační struktura,

- Příkaz kvestora č. 3/2008 – Pro řešitele grantu,
- Příkaz kvestora č. 1/2009 Využívání prostředků veřejné podpory a VaV a vzdělání,
- Směrnice kvestora č. 1/2009 o vnitřním kontrolním systému,
- Pokyn kvestora č. 1/2009 – pokyn upravující výpočet režijních nákladů na jednotlivých činnostech TUL,
- Pokyn kvestora 3/2009 – použití a účtování finančních prostředků na řešení projektů výzkumu a vývoje na TUL,
- Pokyn kvestora č. 2/2011 – pokyn o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek,
- a další související interní předpisy.

Vymezení a způsob evidence nákladů, které nepřímo souvisejí s jednotlivými výkony v rámci hlavní a doplňkové činnosti jednotlivých fakult a ústavů vymezuje na TUL nově Pokyn kvestora č. 02/2011 viz příloha D.

Při kalkulaci nákladů je zapotřebí jejich správná alokace na kalkulační jednici. Náklady jsou členěny na přímé, což jsou ty náklady, které mohou být přiřazeny k určité jednotce výkonu, a režijní neboli nepřímé, které se nevztahují k určité jednotce výkonu, ale zajišťují průběh veškeré činnosti univerzity, fakult a ústavů. Mezi nejčastější nepřímé náklady na TUL patří zejména:

- náklady na spotřební materiál (knihy, tonery, časopisy, kancelářské potřeby,...),
- náklady na energii (elektřina, voda, pára),
- reklamní zboží,
- opravy,
- cestovné,
- náklady na reprezentaci,
- ostatní služby (praní prádla, poštovní poplatky, telefony, přepravné, pronájmy, tisk sborníků, skript, inzerce,...),

- mzdové náklady bez stipendií,
- daně a poplatky (členské příspěvky, daně, poplatky, kursové ztráty, příspěvky na životní pojištění),
- dary, květiny, upomínkové předměty,
- manka a škody,
- jiné ostatní náklady (poplatky bankám, školení pracovníků, pojištění, účastnické poplatky, náklady na stipendia),
- odpisy.

Všechny uvedené náklady mohou být i přímými náklady, pokud je možné je přiřadit ke konkrétnímu výkonu. Pokud se jedná o mzdové náklady, je možné v rámci interního rozúčtování evidovat mzdu jako nepřímý náklad a poté jako přímý náklad v rámci nákladového střediska vědy a výzkumu. Za určení zda je náklad přímý nebo nepřímý odpovídá správce rozpočtu a příkazce operace.

Struktura režijních nákladových středisek a pracovišť

Nákladové středisko – základní ekonomická jednotka TUL, která je označena zvláštním číselným kódem, které slouží pro oddělení účetní evidence nákladů a výnosů.

Pracoviště (útvár) – základní organizační jednotka TUL, která realizuje hlavní nebo doplňkovou činnost TUL, je označena číselným kódem v číselníku útvarů TUL (např.: katedra, laboratoř,...). Slouží pro vedení účetních nákladů a výnosů a slouží pro evidenci neuznatelných nákladů projektů vědy a výzkumu, které spravuje. Pracoviště dále spravuje svá nákladová střediska projektů VaV a zakázek doplňkové činnosti. Může vytvořit tzv. režijní nákladové středisko.

Režijní nákladové středisko – nákladové středisko označené vlastním číselným kódem, které slouží pracovišti pro evidenci nepřímých nákladů. Končí zpravidla číslicí 5 mají název režie plus název katedry/laboratoře/ústavu/centra atd. Zkratka a číselný kód musí být uvedeny v číselníku útvarů.

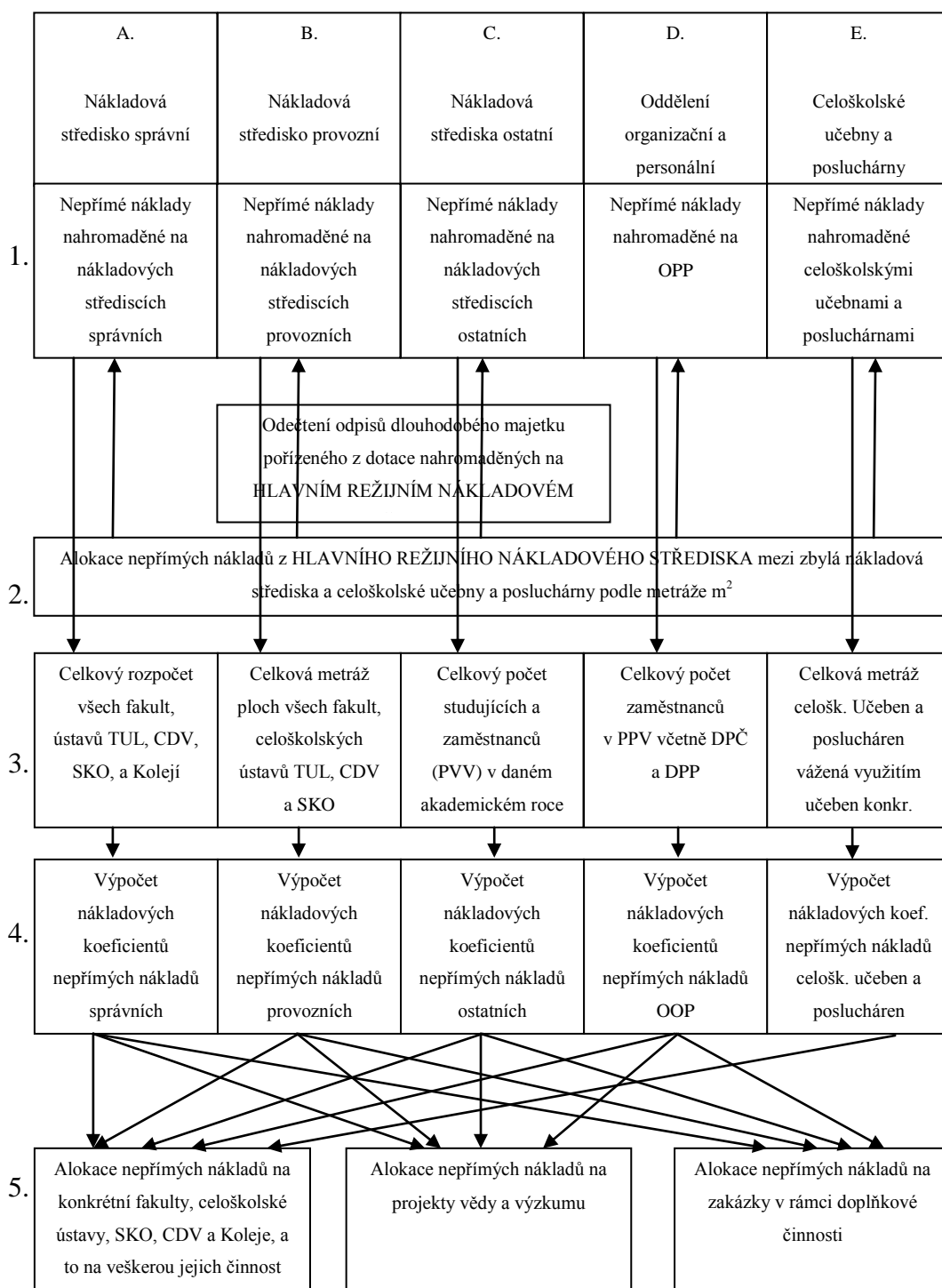
Režijní pracoviště (útvary) – pracoviště, které vykonává řídicí a podpůrnou činnost pro pracoviště TUL. Režijní pracoviště vykazuje pouze nepřímé náklady. VŠ ústav má vždy alespoň dvě režijní pracoviště a to děkanát a studijní oddělení.

2.3 Metoda kalkulace režijních nákladů na TUL

Dle pokynu č. 1/2009 upravující výpočet režijních nákladů na jednotlivých fakultách a činnostech TUL je kalkulace prováděna v následujících krocích:

- identifikace režijních nákladových středisek,
- převedení nepřímých nákladů z hlavního režijního nákladového střediska a úpravy nepřímých nákladů,
- stanovení rozvrhových základů,
- výpočet nákladových koeficientů,
- rozložení režijních nákladů na konkrétní kalkulační jednici.

Následující obrázek ukazuje postup stanovení režijních nákladů na jednu konkrétní kalkulační jednici.



Obrázek 5: Stanovení režijních nákladů na jednu konkrétní kalkulační jednici

Zdroj: interní dokumenty TUL

Identifikace nákladových středisek

V první fázi jsou identifikována režijní nákladová střediska. Z nich pak jsou vyjmuta nákladová střediska, která zajišťují činnost TUL a touto činností vznikají nepřímé náklady. Každé nákladové středisko má své číselné označení a zkratku. Režijními nákladovými středisky jsou:

A. Nákladová střediska správní

- kancelář rektora (KRE, 9100),
- kancelář kvestora (KVE, 9600),
- oddělení účtáren (OÚC, 9620),
- referát pro rozpočet (RPR, 9610),
- referát prorektora pro rozvoj a výstavbu (RRV, 9400),
- referát prorektora pro zahraniční styky (RZS, 9300),
- referát prorektora pro studium a vzdělávání (RSV, 9200),
- režie rektorátu (9005),
- rektorát (REK, 9000).

B. Nákladová střediska provozní

- oddělení investiční výstavby a dislokace (RIV, 9630),
- referát provozu budov a správy majetku (OPS, 9631),
- oddělení údržby (SPU, 9637),
- středisko domovníci, vrátní (SPD, 9632),
- středisko úklid (SPL, 9634),
- referát správy energetického zařízení (SPE, 9639).

C. Nákladová střediska ostatní

- univerzitní knihovna (UKN +, 9410),
- referát telekomunikací – telefonní ústředny (SPV, 9638),
- středisko sít' (SST, 9660),
- oddělení matriky a informačních systémů (OMS, 9220),
- středisko pošta, komunikace (SPP, 9633),
- sklad kancelářských potřeb (SKP, 9635),
- oddělení informačních systémů (OIS, 9190),

D. Oddělení organizační a personální (OOP, 9640)

E. Celoškolské učebny a posluchárny

Celoškolské učebny nejsou nákladovým střediskem. Jsou pouze vymezeny, aby bylo možné sledovat nákladovost na 1 m². Tyto prostory jsou využívány fakultami, ústavy, Centrem dalšího vzdělání a Akademickým koordinačním střediskem TUL. Prostřednictvím celkové metráže jsou náklady kalkulované z nákladového střediska provozních nákladů na režijní nákladová střediska.

Převedení nepřímých nákladů z hlavního režijního nákladového střediska a úprava nepřímých nákladů

Mezi všemi uvedenými středisky má středisko provozních nákladů zvláštní postavení. Jsou zde účtovány režijní náklady, které nemohou být jednoznačně přiřazeny ke zbývajícím nákladovým střediskům. Jsou zde účtovány tyto nákladové druhy: náklady na elektřinu, vodné, stočné, plyn, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného z neveřejných prostředků.

Při kalkulaci jsou v této fázi odečteny odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného z dotace. Dále je celková výše nepřímých nákladů upravena o odečet fondu účelově určených prostředků a stipendií. Na toto nákladové středisko se neúčtují osobní náklady.

První fáze alokace nepřímých nákladů je alokace nepřímých nákladů z hlavního režijního nákladového střediska na zbylá režijní nákladová střediska a na celoškolské učebny a posluchárny, podle metrážové plochy, kterou tyto střediska využívají.

Stanovení rozvrhových základů

Kalkulace nepřímých nákladů pokračuje stanovením rozvrhové základny. TUL používá následující základny:

- rozpočet všech fakult, univerzitních ústavů, Centra dalšího vzdělání (CDV), Akademického koordinačního střediska (SKO) a Kolejí (po odečtu dotací na projekty VaV náležejících spolupříjemcům) , které představují náklady na správních nákladových střediscích,
- celkový počet studentů včetně kombinovaného studia v daném akademickém roce a zaměstnanci v pracovně právním vztahu (PPV) bez DPČ, DPP, které představují náklady na ostatních nákladových střediscích,
- celkový počet zaměstnanců v pracovně právním vztahu včetně DPP a DPČ, kteří představují příčinu vzniku nepřímých nákladů na nákladovém středisku Oddělení organizační a personální,
- metráž ploch všech fakult, univerzitních ústavů, CDV a SKO, které představují nepřímé náklady na provozních nákladových střediscích,
- metráž ploch celoškolských učeben a poslucháren vážená podílem využití jednotlivých učeben konkrétní fakultou, ústavem, CDV nebo SKO, která představují příčinu vzniku nepřímých nákladů v rámci těchto prostor TUL.

Výpočet nákladových koeficientů

Další fází alokace nepřímých nákladů je výpočet nákladových koeficientů dělením nepřímých nákladů s využitím příslušné rozvrhové základny:

- nákladový koeficient režie správní, kde celkový rozpočet správních nákladových středisek je dělen celkovým rozpočtem (po odečtu dotací na projekty VaV náležejících spolupříjemcům) všech fakult, ústavů TUL, CDV, SKO a Kolejí podílejících se na společných nákladech,
- nákladový koeficient provozní režie, kdy je celkový rozpočet nákladů provozních nákladových středisek dělen celkovou metráží ploch všech fakult, celoškolských ústavů TUL, CDV a SKO,
- nákladový koeficient ostatní režie, kdy je celkový rozpočet nákladů ostatních nákladových středisek dělen celkovým počtem studujících a zaměstnanců (PPV) v daném akademickém roce,
- nákladový koeficient režie Oddělení organizačního a personálního, kdy je celkový rozpočet nákladů OOP dělen celkovým počtem zaměstnanců v pracovně právním poměru včetně DPČ a DPP,
- nákladový koeficient režie celoškolské, kdy jsou celkové režijní náklady celoškolských učeben a poslucháren děleny celkovou metráží váženou podílem využití jednotlivých učeben konkrétní fakultou, ústavem, CDV nebo SKO.

Nákladové koeficienty jsou počítány z reálných rozpočtů minulého roku, proto jsou vypočtené režijní náklady upraveny podle předpokládaných nepřímých nákladů v daném roce. Nákladové koeficienty se na daný rok zveřejňují při schvalování rozpočtu Akademickým senátem TUL a jsou uvedeny ve Výročních zprávách o hospodaření TUL. Přehled nákladových koeficientů v rozmezí let 2005 – 2012 je uveden v tabulce níže.

Tabulka 4: Přehled nákladových koeficientů 2005 - 2012

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
NK režie správní (na 1 Kč rozpočtu)	0,043	0,046	0,051	0,047	0,028	0,029	0,040	0,063
NK režie ostatní (Kč na jednu osobu)	1 829	2 644	2 362	1 478	3 000	2 980	3 142	2 947
NK režie provozní (Kč na m2 plochy)	2 454	1 787	1 709	1 809	1 927	2 162	2 340	2 049
NK režie celoškolská (Kč na m2 plochy)	-	1 185	1 108	1 022	1 118	1 209	1 761	1434
NK režie OOP (Kč na jednu osobu)	-	-	-	-	411	613	540	465

Zdroj: Výroční zprávy TUL 2005-2011, interní materiály TUL - vlastní zpracování

Režie správní slouží na úhradu nákladů vedení univerzity a oddělení účtáren. Režie ostatní hradí náklady oddělení matriky, provozu univerzitní sítě LIANE, univerzitní knihovny, archivu a služeb studentů. Režie provozní hradí náklady provozu budov. Režie celoškolská slouží na úhradu nákladů celoškolských učeben a poslucháren. Režie oddělení organizačního a personálního hradí náklady tohoto oddělení.

První rozpočet režijních nákladů byl proveden v roce 2004. Nejprve byla definována tři režijní střediska, v roce 2005 přibyl středisko celoškolská režie a v roce 2009 potom režie OOP.

V roce 2007 došlo k poklesu nákladového koeficientu provozního. Jeden z důvodů byla rekonstrukce zdrojů tepla v areálu Harcov a přechod z páry na plyn. Tímto krokem došlo ke snížení spotřeby tepla o téměř 20% a snížení nákladů na teplo o téměř 28%. Naproti tomu vznikl nárůst ceny tepla z páry a to o 21,7% celkové náklady na teplo tedy klesly pouze o 10,7%. Nadále však rostly náklady na elektrickou energii a vodné a stočné. V následujícím roce je opět patrné zvýšení nákladů, které pokračuje až do roku 2011. V roce 2008 se fakulty dohodly na změně započítávání osob pro výpočet nákladových koeficientů a z tohoto důvodu došlo k poklesu režie správní a režie ostatní. V roce 2009 se začala počítat na základě domluv fakult režie oddělení organizačního a personálního.[26]

Rozložení a stanovení režijních nákladů na konkrétní kalkulační jednotici

Na TUL jsou nejprve alokovány nepřímé náklady na konkrétní fakultu, celoškolský ústav, Centrum dalšího vzdělání, Akademické koordinační středisko a Koleje a na veškerou jejich činnost (vědeckovýzkumnou, vzdělávací i doplňkovou). Takto vypočtená režie je pak alokována na konkrétní projekt vědy a výzkumu a na konkrétní zakázku doplňkové činnosti:

- nákladový koeficient režie správní je násoben celkovým rozpočtem (po odečtení dotací na projekty VaV náležejících spolupříjemcům) konkrétní fakulty (ústavu, CDV, SKO či Koleji),
- nákladový koeficient režie ostatní je násoben počtem zaměstnanců v pracovně právním vztahu (bez DPČ a DPP) příslušné fakulty(ústavu, CDV, SKO či Koleji) a studentů na fakultě (ústavu, SKO či Koleji) v daném akademickém roce,
- nákladový koeficient režie Oddělení organizační a personální je násoben počtem zaměstnanců v pracovně právním vztahu a zaměstnanců na DPČ a DPP v rámci příslušné fakulty (ústavu, CDV, SKO či Koleji),
- nákladový koeficient režie provozní je násoben celkovou metráží ploch prostor využívaných danou fakultou (ústavem, CDV, SKO či Koleji) pro svou činnost,
- nákladový koeficient režie celoškolské násoben metráží ploch celoškolských učeben a poslucháren váženou podílem využití jednotlivých učeben konkrétní fakultou, ústavem, CDV nebo SKO.

Součet takto stanovených dílčích položek je pak režíí fakulty, ústavu, CDV, SKO či Kolejí v daném roce.

Rozložení a stanovení režijních nákladů na konkrétní projekt VaV

Při alokaci a stanovení konkrétní celkové výše režie na projekt VaV vynásobí odpovědný řešitel pro daný rok platný:

- nákladový koeficient režie správní celkovým rozpočtem celkových uznaných nákladů v daném projektu VaV,
- nákladový koeficient režie ostatní vynásobí přepočteným množstvím výzkumných kapacit zaměstnanců činných v daném projektu,
- nákladový koeficient režie Oddělení organizační a personální přepočteným množstvím výzkumných kapacit zaměstnanců v pracovně právním vztahu a zaměstnanců na DPČ a DPP činných v daném projektu,
- nákladový koeficient režie provozní přepočtenou metráží ploch prostor využívaných pro daný projekt.

Suma takto stanovených režijních nákladů je pak režii daného projektu vědy a výzkumu v daném roce. Při vyúčtování v daném roce vydává vždy odpovědný řešitel písemný příkaz kvestorovi k zaúčtování vypočtené výše režie na vrub daného projektu. Při zaúčtování režijních nákladů musí vždy odpovědný řešitel uvážit plán režijních nákladů v projektu VaV. Pokud kalkulovaná částka přesáhne plán režie daného roku, je rozdíl hrazen z pracoviště řešitele mimo účelové prostředky daného projektu VaV. Zákony a nařízení VaV připouští, aby řešitel požádal poskytovatele o změnu výše režijních nákladů. Režijní náklady jsou poté přeúčtovány do projektu VaV z provozu školy. Obdobný způsob kalkulace nepřímých nákladů je platný také pro zakázky doplňkové činnosti.

2.4 Informační systém

Pro výpočet nepřímých nákladů je používán program MS Excel, ve kterém byl vytvořen soubor RozRez platný vždy pro daný rok. Ten využívá zdrojová data ze souboru pasporty. V tomto souboru jsou uvedeny údaje o užitné podlahové ploše všech prostor TUL v m². Údaje jsou získány na základě dislokačních rozhodnutí podepsaných rektorem. Data jsou aktualizována pravidelně v rámci jednoho dokumentu a v souboru pasporty.xls jsou pak jednou ročně vždy k 31.12. předcházejícího roku aktualizovány.

RozRez pracuje také s daty z personálního oddělení, které se týkají počtu pracovníků a studentů. Data jsou vedena v informačním systému VEMA, který TUL používá pro zpracování účetnictví, majetkové, mzdové a personální agendy.

Soubor RozRez je strukturován do tří provázaných tabulek:

- *plochy* – jsou zde uvedeny používané čisté plochy dle jednotlivých pracovišť TUL s využitím dat z pasportů. Vypočítávají se zde přímé náklady režijních středisek a rozpočtené čisté náklady na m²,
- *parametry* – v této tabulce jsou uvedeny stavy zaměstnanců a počty studentů dle jednotlivých pracovišť/fakult, tyto údaje jsou získány z informačního systému VEMA pro zaměstnance a stavy studentů jsou z matriky. Uvedeny jsou zde také podíly na využití celoškolských učeben,
- *režie* – zde jsou uvedeny koeficienty režie pro příslušný rok. Na základě výkazu zisku a ztrát pro rok 2012 připadá:
 - na 1 Kč uznatelných nákladů projektu 0,063 Kč režie,
 - na jednoho přepočteného pracovníka PPV projektu 2 947 Kč režie,
 - na jednoho přepočteného pracovníka (PPV, DPČ,DPP) projektu 465 Kč režie,
 - na 1 m² přepočtené plochy využívané v projektu 2 049 Kč režie.

2.5 Dílčí závěr

TUL v současnosti pracuje na úspěšném zavedení metodiky fullcost. V nedávné době byla upravena ekonomická struktura univerzity. V důsledku toho bude upraven i výpočet režie. TUL také zapracovává připomínky, které vyplynuly z auditu společnosti Deloitte Audit s.r.o., který byl uskutečněn v rámci již zmiňovaného projektu, který má za cíl zavést metodiku fullcost na univerzitě. Mezi připomínky patří:

- zakotvení některých zásad z Přílohy č. 10 OPVaVPI do interních předpisů TUL.
Jedná se hlavně o:
 - jeden právní subjekt musí používat jednotnou metodu, stejná metoda pak bude používána i ve všech vědeckovýzkumných projektech,
 - metoda organizace musí být schválena MŠMT,
 - v průběhu účetního roku není možné metodu měnit,
 - pokud se změni metodika fullcost během trvání jednoho projektu VaV, může se instituce rozhodnout, bude-li aplikovat novou metodiku od okamžiku změny nebo ponechá původní metodiku,
 - veškeré změny musí být schváleny MŠMT,
 - metoda musí být založena na skutečných údajích nejsou zde povoleny žádné odhady,
 - metoda musí být upravena písemnými vnitřními předpisy a schválena statutárním orgánem organizace.
- je zapotřebí zahrnout eliminaci nezpůsobilých nákladů, tedy vyloučit tyto náklady z nepřímých nákladů,
- zavedení a archivace výkazů práce tzv. timesheetů, aby bylo prokazatelné na jakém projektu či úkolu příslušný pracovník pracoval, za jaké období je záznam zpracován, kdo časový záznam zpracoval,
- vytvořit manuál postupů k souboru RozRez a nastavit systém kontroly.

Na TUL byly do této chvíle provedeny následující změny:

- při výpočtu koeficientu na režii VaV a DČ byly vyloučeny celoškolské prosty a studijní oddělení,
- zavedení nových analytických účtů pro účely eliminace nezpůsobilých nákladů,

- modifikace IS VEMA pro účely správného time managementu pracovních kapacit v rámci projektů VaV, zakázek DČ a dalších činností univerzity,
- byly provedeny změny v odpisech. Odpisy budov jsou považovány za celoškolskou režii a odpisy strojů za nepřímý náklad příslušného pracoviště, který přístroj využívá pro svou činnost,
- při výpočtu režie projektů vědy a výzkumu budou vyloučeny odpisy přístrojů pořízených z dotace,
- a některé další úpravy v souboru RozRez.

3. Aktuální situace v přístupu stanovení režijních nákladů v praxi vybraných podniků a univerzit doma i v zahraničí z hlediska interních předpisů a ekonomické struktury

Tato kapitola se bude zabývat situací metodiky fullcost v Evropě. Budou, ale také rozebrány země mimo Evropu, a to USA, Kanada, Nový Zéland. Metodika těchto zemí bude porovnána s metodikou dvou evropských států a to Velké Británie a Irska. Dále budou uvedeny nejdůležitější závěry studie Asociace evropských univerzit. V následující kapitole budou popsány vybrané evropské univerzity a porovnány s univerzitami českými. Poslední kapitola se týká českých podniků a jejich přístupů stanovení nepřímých nákladů v praxi.

3.1 Současná situace v Evropě

Ačkoliv je metodám kalkulace režijních nákladů ze strany průmyslových podniků věnována pozornost více jak jedno století, univerzity se této problematice ve své praxi a to zejména metodice fullcost začaly intenzivněji věnovat teprve v posledním desetiletí. Pro univerzity je znalost úplných nákladů velmi důležitým faktorem a to z hlediska jejich finanční udržitelnosti. To dokazují i dvě nedávno vydané studie. První byla zpracována Asociací evropských univerzit (EUA) pod názvem „*Financial sustainable universities – toward full costing in European universities*“. Studie vyšla na přelomu roku 2008 a 2009 a popisuje zavádění metodik úplných nákladů z pohledu evropských univerzit. Tato studie bude v další kapitole podrobně rozebrána. Druhá studie s názvem „*Diversified Funding streams for University-based research: Impact of external project based research funding on financial management in Universities*“ byla vypracována na zakázku Evropské komise (EK) (DG RTD, Unit Universities). Tato studie popisuje problematiku úplných nákladů z pohledu poskytovatelů finančních prostředků.

Univerzity napříč celou Evropou mají tendence k zavádění této metodiky, nacházejí se však v různých fázích implementace. Současnou situaci ve vybraných státech znázorňuje následující tabulka.

Tabulka 5: Současná situace ve vybraných státech EU

Stát EU	Popis současné situace
Holandsko	Nejdéle z EU, ze 14 univerzit, které jsou v Holandsku, používá od 1.1.2008 fullcost celkem 12 univerzit a od roku 2010 všechny. Každá instituce si vyvinula vlastní model (existuje sdružení univerzit, v rámci kterého si subjekty vyměňovaly informace a zkušenosti). Univerzita Amsterdam požádala o certifikaci EK v rámci 7.RP.
Velká Británie	Částečné zkušenosti s fullcostem. Systém TRAC (Transparent approach to costing), má za cíl zdokonalit a zrealizovat účetnictví, pokud jde o využívání veřejných financí. Situace ve Velké Británii bude v následujícím textu podrobněji popsána.
Švédsko	Univerzity pracují na národní úrovni na vytvoření centrální metodiky.
Dánsko	Byla založena pracovní skupina skládající se z rektorů, kteří společně pracují na modelu, který by mohl inspirovat všechny univerzity v Dánsku. Fullcost je prozatím zaveden na jedné univerzitě.
Finsko	Došlo ke strukturálním změnám. Od roku 2010 nejsou univerzity závislé na státu, mají vlastní rozpočet. Fullcost proto zatím nebyl v jejich prioritním zájmu. Není zde společný národní přístup a každá univerzita pracuje odděleně. Na národní úrovni zde funguje pouze výměna informací a zkušeností.
Německo	Neexistuje zde jednotný přístup na národní úrovni. Obecné povědomí o nutnosti zavést fullcost zde je. Univerzity se nacházejí v odlišných fázích plánování a implementace. Některé univerzity plánovaly používat fullcost model od začátku roku 2010. Dvě univerzity již fullcost používaly v prvních projektech 7.RP (univerzity Heidelberg a Würzburg)
Irsko	Je na počátku plánování této metodologie. V Irsku je osm univerzit a zástupci těchto univerzit se pravidelně setkávají a diskutují nad problematikou. Situace v Irsku bude podrobně rozebrána v dalším textu.
Polsko a Slovensko	Zde jsou minimální aktivity, které by směřovaly k zavedení metodiky.
Česká republika	V současné době zde není žádná univerzita, která by měla metodiku fullcost schválenou. Univerzity věnují tomuto tématu velkou pozornost. Situace v plánování a implementaci je zde v různých fázích. Zavádění metodiky fullcost je podpořeno financováním projektů ESF OPVK s cílem zavedení metodiky fullcost v rámci mimopražských univerzit. Projekt v současné době řeší 8 univerzit včetně Technické univerzity v Liberci.

Zdroj: [13,17]

Zavádění metodiky fullcost je velmi náročný proces jak z hlediska metodického, tak personálního, časového a finančního. Nejčastějšími problémy evropských univerzit zavádějící fullcost jsou:

- zajištění záznamu odpracované doby od výzkumníků (timesheets) způsobem oddělení činností a souvisejících nákladů výzkumu a vývoje,
- odstranění DPH a ostatních nezpůsobilých nákladů z režie organizace,
- nejistota, zda metodologie bude akceptovatelná pro Evropskou komisi,
- nedostatečná podpora na národní úrovni,
- nedostatečná koordinace mezi univerzitami.

Mezi hlavní problémy českých univerzit patří:

- nedostatečná podpora ze strany vedení univerzit,
- problém nekomunikace a rozdílné představy v rámci univerzity,
- neexistence centrálního modelu a postupu na národní úrovni,
- jiná pravidla poskytovatelů pro evropské a národní výzkumy,
- přesvědčení zaměstnanců o záznamu odpracované doby (timesheet),
- nejistota co vše je možné zahrnout do režie. [13]

České univerzity se dále potýkají s nedostatkem finančních prostředků pro vývoj této metodologie a tak se Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy (dále MŠMT) rozhodlo podpořit tento proces zavádění metodiky z veřejných prostředků a na konci roku 2009 byla v rámci programu OP VK vyhlášena výzva (určena mimopražským vysokým školám), jejímž cílem je podpořit zpracování metodiky úplných nákladů. Přehled škol, které na vývoj metodiky čerpají finanční prostředky jsou uvedeny v následující tabulce společně s datem kdy bylo rozhodnuto o financování a alokovanou částkou doba trvání realizace projektu může být maximálně 36 měsíců. Cílem je vytvoření interních pravidel subjektů pro vykazování úplných nepřímých nákladů a

uvedení těchto pravidel do praxe. Aby mohla být metoda použita pro účely OP VaVpl je zapotřebí schválení MŠMT.

Tabulka 6: Univerzity zavádějící metodiku fullcost v rámci OPVK

Název univerzity	Zahájení řešení	Datum ukončené řešení	Alokovaná částka v Kč
Technická univerzita v Liberci	1.6.2011	31.12.2012	6 500 580,67
Univerzita Palackého v Olomouci	1.1.2011	31.12.2013	9 857 652,96
Univerzita J. Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem	1.7.2011	30.6.2014	7 749 623,69
Vysoké učení technické v Brně	1.4.2011	30.9.2012	6 374 543,50
Mendelova univerzita v Brně	1.3.2011	31.8.2013	8 216 257,02
Univerzita Hradec Králové	1.10.2011	30.9.2014	7 334 335,92
Vysoká škola Báňská – Technická univerzita Ostrava	1.4.2011	31.3.2013	8 196 123,71
Moravská vysoká škola Olomouc	1.9.2011	28.2.2013	2 977 267,44
Veterinární a farmaceutická univerzita Brno	1.7.2011	30.11.2013	Neuvedeno

Zdroj:[24]

V ČR bylo povědomí o zavádění modelu úplných nákladů podpořeno konferencí Budoucnost „full cost modelu“ ve výzkumu v ČR, která se konala 30.3.2009 v Praze, za vysoké účasti zástupců zejména z univerzit. Hlavním cílem bylo zvýšení povědomí o této problematice, výměna informací a vzájemný dialog mezi českými a evropskými poskytovateli dotací. Pozornost problematice byla věnována i během českého předsednictví v Radě EU a to při konferenci Research Connection 2009.

Vedle problémů, které jsou spojené se zaváděním této metodiky, je zapotřebí také zdůraznit její jednoznačné přínosy:

- instituce po zavedení metodiky fullcost znají své skutečné náklady,
- na úrovni instituce je hlavním důvodem zlepšení manažerského a strategického rozhodování,
- na evropské úrovni to jsou evropské programy jako je 7. RP, které požadavky na metodiku fullcost zavedly jako první z výzev programů vědy a výzkumu v rámci EU,

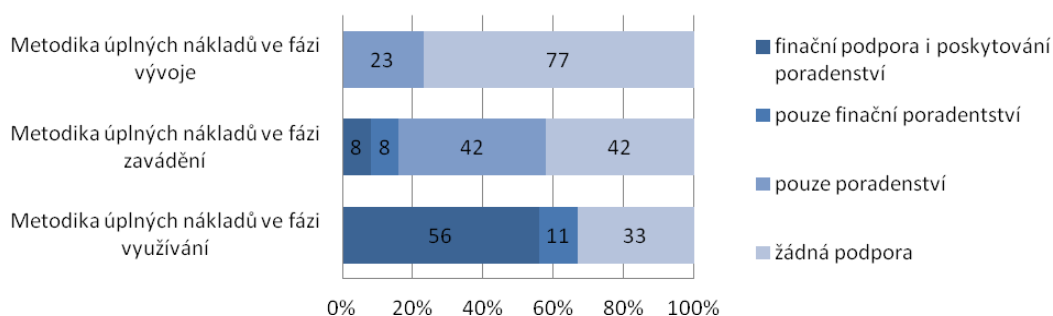
- dále pak národní programy pro podporu vědy a výzkumu a strukturální fondy, které postupně vyžadují zavedení metodiky fullcost.

3.2 Vykazování úplných nákladů na evropských univerzitách z pohledu EUA

Jak již bylo zmíněno, problematice fullcost věnovala v minulosti pozornost i Asociace evropských vysokých škol (EUA), která v rámci projektu EUIMA full costing organizovala „country workshops“ a „study visits“. V rámci projektu vznikla také studie, která pojednává o současné situaci v Evropě. EUA má 874 členů ve 47 zemích z toho je 22 univerzit z České republiky. [14]

Studie pojednává o tom, jak se daří evropským univerzitám zavádět metodu úplných nákladů. Tuto situaci znázorňuje následující graf, který zároveň zohledňuje, jak jsou univerzity při implementaci podporovány. Součástí je vzorek 26 evropských univerzit. Ty byly vybrány tak, aby reprezentovaly co nejširší vzorek jak z pohledu geografického, tak i podle svého zaměření nebo způsobu financování.

Hlavní druhy podpory pro implementaci metodiky úplných nákladů



Obrázek 6: Hlavní druhy podpory implementace metodiky úplných nákladů

Zdroj: [4] str. 33

Graf vyjadřuje, jak jsou univerzity v jednotlivých fázích zavádění metodiky podporovány. Proces zavádění metodiky je zde sledován jednak z hlediska finančního a jednak z hlediska poskytování poradenství. Z grafu je patrné, že ve fázi vývoje je 23% univerzit podporováno pouze poradenstvím a 77% univerzit nemá žádnou podporu.

Pokud je již metodika ve fázi využívání, má 56%, univerzit finanční podporu i poradenství, 11% univerzit má finanční podporu a 33% univerzit nemá žádnou podporu.

Studie poskytuje analýzu současného stavu metodiky, zvyšuje povědomí a identifikuje důvody zavedení metodiky, hlavní výhody, překážky a následně vytváří doporučení pro univerzity, vlády a Evropskou komisy (EK).

Studie v první řadě narazila na problém týkající se neexistence jednotné terminologie a legislativy. Studie upozorňuje na to, že v jednotlivých zemích jsou pojmy různě definovány. Například „cost objects“, „cost centers“, „cost driver“, „true cost“ a „full cost“ nemají jednotný výklad a použití. Aby se předešlo nedorozumění je zapotřebí pracovat na společné terminologii a určité pojmy jasně definovat.

Zpráva dále upozorňuje na to, že neexistuje jednotný model, který by vyhovoval všem univerzitám. Každá univerzita je něčím specifická. Na tvorbu této metodiky má vliv např.

- *právní postavení* - univerzity jsou zde rozděleny do čtyř širších kategorií (vládní orgány, instituce veřejného sektoru fungující autonomně, nezávislé právní subjekty fungující podle veřejného práva a neziskové právní subjekty fungující podle soukromého práva). Toto rozdělení sloužilo pro stanovení stupně, do jakého byla vláda přímo zapojena do řízení univerzit. Výsledek ukázal, že instituce, které fungují podle veřejného práva, mají vyšší podíl veřejného financování než ty podle práva soukromého,
- *velikost* – jedním ze způsobů jak stanovit velikost univerzity je podle počtu přihlášených studentů. Studie počítala počty studentů jako ekvivalent plného pracovního úvazku (FTE). Student řádného denního studia byl počítán jako 1 FTE a student kombinovaného studia byl počítán jako 0,5 FTE. Ukázalo se, že velikost univerzit je různorodá a to od 2 047 FTE studentů na univerzitě ISIK po 60 390 FTE studentů na Varšavské univerzitě. Studie předpokládá, že proces zavádění metodiky bude obtížnější pro větší univerzity ve srovnání s univerzitami menšími,

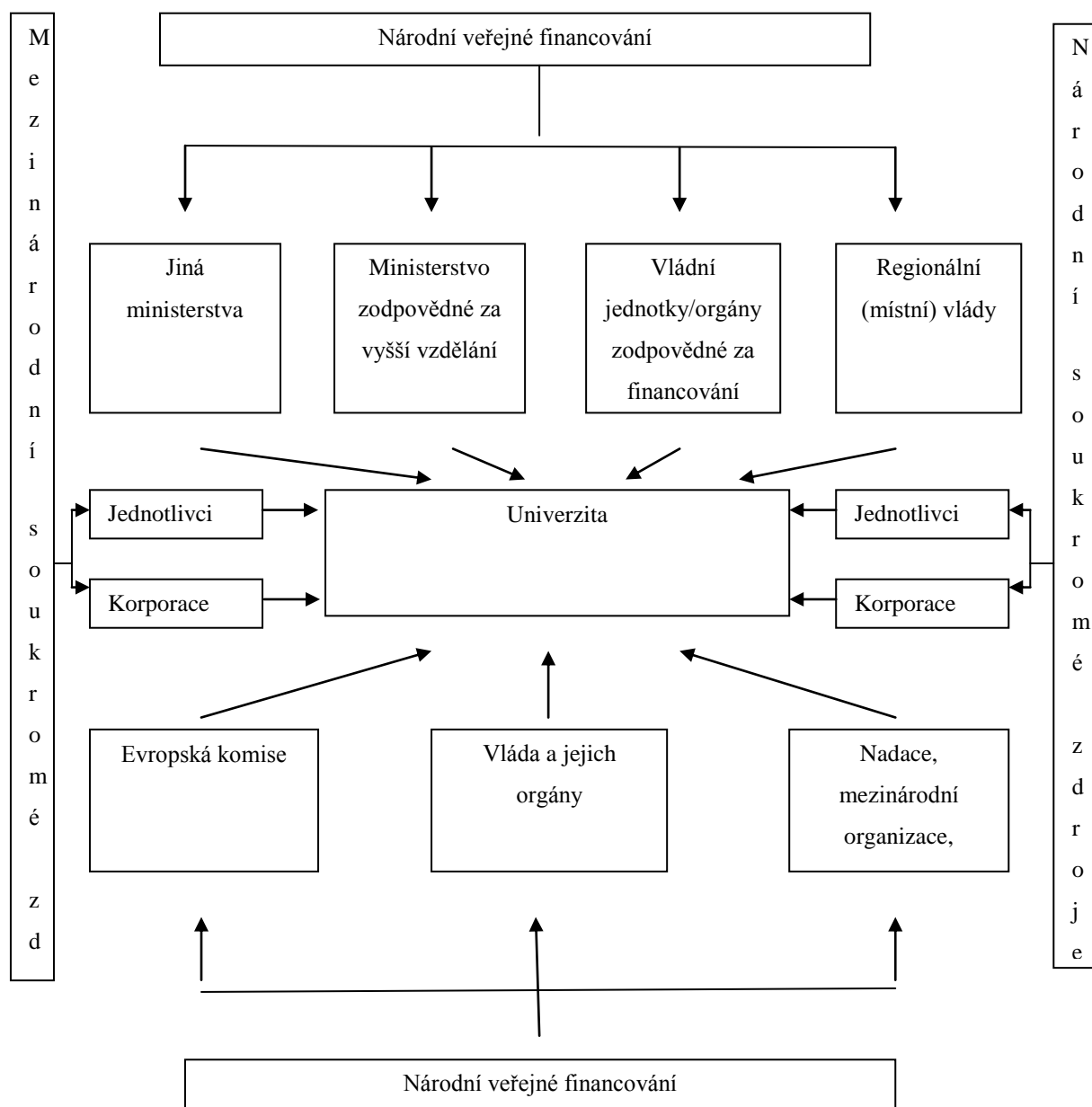
- *zaměření hlavních činností a oborů pedagogické a vědeckovýzkumné činnosti*
- *vlastnictví majetku* – vlastnictví a správa majetku má také vliv na návrh systému úplných nákladů. Pro zapojené univerzity existovaly dvě možnosti vlastnictví majetku a to, že většinu budov vlastní buď univerzita nebo stát. Podle studie je dále nutné rozlišovat, kdo platí náklady na budovy a zařízení a kde se zobrazují. Pokud vlastní budovy stát, není vyloučeno, že náklady nese univerzita. Schopnost univerzity pojistit majetek je také důležitá. Některé země jako Portugalsko neumožňují univerzitám pojištění majetku. To má vliv na způsob stanovení nákladů na majetek, obzvlášť pokud se jedná o historické budovy. V následující tabulce je uveden podíl budov vlastněných univerzitami.

Tabulka 7: Podíl budov vlastněných zapojenými univerzitami

Název univerzity	Právní status	% budov vlastněných univerzitou
Univerzita Uppsala	vládní orgán	0%
Univerzita Friedricha Alexandra v Erlangenu – Norinberku		1%
Varšavská univerzita	autonomní instituce veřejného sektoru	91%
Univerzita v Coimbre		99%
Technologická univerzita v Gratzu	nezávislý právní subjekt podle veřejného práva	0%
Univerzita Tartu		82%
Irská národní univerzita		87%
Katolická univerzita v Lovani		91%
Univerzita Twente		94%
Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně		99%
Univerzita Carlose III. v Madridu		100%
Univerzita v Liverpoolu	neziskový nezávislý subjekt podle veřejného práva	90%
Univerzita ISIK		99%

Zdroj: [4] str. 22

Zdroje financování se ve velké míře liší a mají také vliv na strukturu kalkulace nákladů. Následující graf ukazuje způsoby financování.



Obrázek 7: Způsoby financování

Zdroj: [4] str. 33

Ze studie vyplynulo, že role, kterou hrají národní veřejné finance, se pohybuje v rozmezí od 2%-84% celkového financování. Většina univerzit dostává více jak 2/3 financí z národních veřejných zdrojů a více než polovina zapojených univerzit dostává méně než 12% financí z národních soukromých zdrojů. Mezinárodní zdroje nepřesahují více jak 10% celkového financování a většina z nich pochází z evropských programů.

- *Řídící (organizační) struktura* – Co se týká různých interních organizačních jednotek, jakou jsou fakulty, instituce, katedry, centra, atd. může hrát roli ve způsobu, jakým jsou zaváděny úplné náklady.
- *Nákladová (ekonomická) struktura* – Jednou z překážek zavádění úplných nákladů je skutečnost, že většina systémů na univerzitách je stále více orientovaná na příjem než na náklady. Struktury nákladů (ekonomické struktury) na většině institucí vyššího stupně vzdělání jsou založeny na nákladových druzích. To znemožňuje měření nákladů na „produkt“ těchto institucí, kterými mohou být např.: program, absolvent zakázky doplňkové činnosti nebo výzkumný projekt. V následující tabulce je uvedena struktura nákladů zapojených univerzit. Univerzity zde vykazují velice odlišnou strukturu nákladů, což je ovlivněno celou škálou faktorů. Při pohledu na personální náklady, které tvoří většinu současných nákladů univerzit, vidíme, že se instituce s podobnými profily značně liší.

Tabulka 8: Struktura nákladů zapojených univerzit

Název univerzity	Personální náklady	Provozní náklady	Odpisy
Univerzita Uppsala	60%	34%	6%
Univerzita Friedricha Alexandra v Erlangenu – Norinberk	68%	32%	
Varšavská univerzita	65%	26%	9%
Univerzita v Coimbře	73%	20%	7%
Technologická univerzita v Gratzu	67%	27%	6%
Univerzita Tartu	53%	41%	6%
Irská národní univerzita	65%	34%	1%
Katolická univerzita v Lovani	60%	40%	
Univerzita Twente	65%	30%	5%
Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně	44%	48%	8%
Univerzita Carlose III. v Madridu	51%	39%	10%
Univerzita v Liverpoolu	61%	35%	4%
Univerzita ISIK	63%	31%	6%

Zdroj: [4] str. 25

Studie doporučuje, aby se na přípravě metodiky podílely univerzity s podobným profilem. Pouze za této podmínky je možné si vyměňovat relevantní informace.

Většina univerzit se v Evropě nachází ve fázi vývoje, zavádění nebo již metodiku úplných nákladů používá. Studie ukazuje, že některé univerzity a země jsou napřed před ostatními. Ve Velké Británii a Nizozemsku byl zaveden jednotný model, zatímco ve Slovinsku a Estonsku nezavedly tento model ještě žádné univerzity.

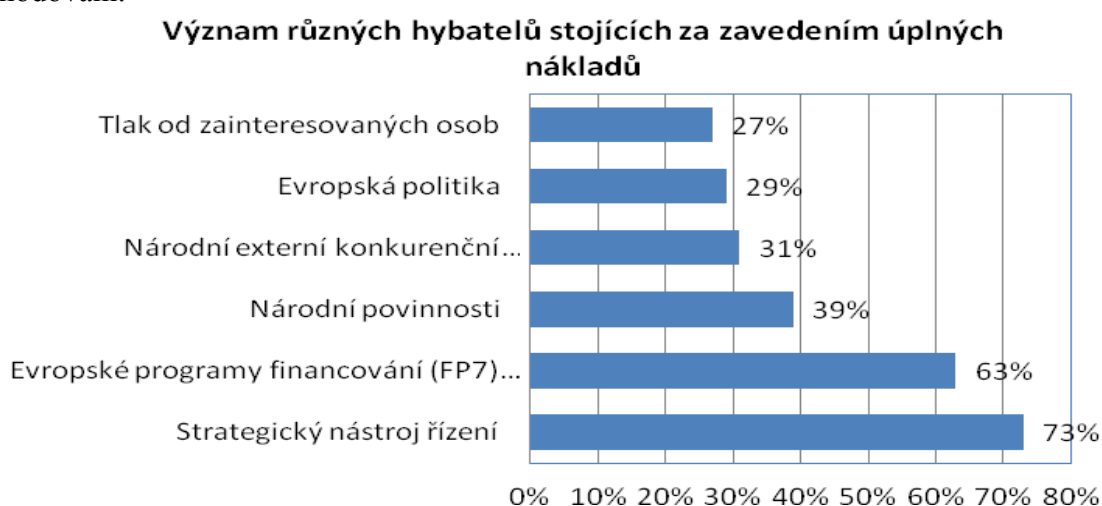
Při zavádění úplných nákladů nezávisí jen na velikosti, profilu a struktuře řízení instituce, ale také na úrovni vývoje a kvality různých databází, informačních systémů a druhů již existujících kalkulací nákladů. Ne všechny instituce mají informační systémy, které umožňují sledování úplných nákladů.

Studie také odlišila podporu přicházející z různých zdrojů do následujících čtyř skupin.

- Země, ve kterých byl proces přeměny na úplné náklady iniciován a podporován národními vládami. Mezi tyto země patří Velká Británie.
- Země, ve kterých byl proces přeměny na úplné náklady iniciován jednotlivými univerzitami nebo skupinou univerzit bez podpory národní vlády. Mezi tyto země patří Nizozemsko a Rakousko.
 - V Nizozemsku v roce 2006 diskutovaly jak řešit nákladové modely 7.RP a všech 13 univerzit se rozhodlo vybudovat systém kalkulace nákladů s těmito pravidly a zavést systém, který by jim umožnil náhradu nepřímých nákladů.
 - V Rakousku v květnu 2005 začala univerzita v Grazu hledat metodu pro kalkulaci nepřímých nákladů, která by odpovídala národním a mezinárodním pravidlům. Snažili se vytvořit podobnou metodu kterou používají Spojené státy (bude zmíněna v dalším textu). Rakouská Konference rektorů zaslala popis zjednodušené metody EK, aby zjistila, zda by bylo možné schválení. Poté byla zveřejněna pravidla, která znesnadnila schválení navrhovaného modelu. V současné době neexistuje jednotný rozvoj rakouských univerzit, jednotlivé univerzity a instituce se snaží o chválení jednotlivě.
- Země, ve kterých sektor vyššího vzdělávání, spolu s národním orgánem, rozvíjí model úplných nákladů buď prostřednictvím skupiny univerzit nebo národních konferencí rektorů. Mezi tyto země patří Irsko, Bavorsko/Německo, Španělsko.
 - Irsko – V roce 2008 Asociace irských univerzit ve spolupráci s Úřadem pro vyšší vzdělání začala zavádět model kalkulace úplných nákladů podobný modelu TRAC ve Spojeném království. Úkolem je jasně identifikovat náklady na výuku a výzkum ve školách a využít informace k vyhodnocení zda je těmto službám poskytováno náležité financování.
 - Bavorsko/Německo – Bavorské univerzity zavádějí koncept účetnictví dle typu nákladů a nákladových středisek na bázi celostátních standardů a také investičního účetnictví, které umožňuje odpisy běžných aktiv.

- Španělsko – 49 regionálních univerzit je financováno převážně regionálními úřady. Představují tedy různorodé přístupy. V Andalusii, kde se nachází 10 státních univerzit, byla v roce 2007 uzavřena dohoda o ukazatelích, které by byly použity pro hodnocení výsledků univerzit a pro rozdělení zdrojů. V roce 2008 začaly univerzity vytvářet společný model kalkulace nákladů s podporou regionální vlády. To samé se v roce 2008 odehrávalo i v Katalánsku – 7 veřejných univerzit, poté i v Madridu – 6 veřejných univerzit a Valencii – 5 veřejných univerzit. Některé univerzity v Katalánsku, Madridu a Valencii pracují na svém vlastním nástroji pro kalkulaci nákladů.
- Země, ve kterých sektor vyššího vzdělávání rozvíjí model úplných nákladů buď prostřednictvím skupiny univerzit a nebo národních konferencí rektorů bez státního úřadu. Mezi tyto země patří Švédsko, Flandry/Belgie.

Pro zjištění úplných nákladů motivuje univerzity mnoho faktorů. Na začátku se předpokládalo, že hlavním hybatelem pro identifikaci úplných nákladů bylo financování externími poskytovateli, obzvláště pak evropské Rámcové programy pro výzkum a vývoj technologií. Studie odhalila, že toto není jedinou motivací a ve skutečnosti je zde široká škála hybatelů pro zavedení tohoto systému úplných nákladů. Následující graf ukazuje, že největší motivací pro používání úplných nákladů je strategické rozhodování.



Obrázek 8: Význam různých hybatelů stojících za zavedením úplných nákladů

Zdroj: [4] str. 38

Dle studie by si instituce měly uvědomit, že jim sledování úplných nákladů přinese značné výhody. Mezi ty hlavní patří systémový přístup k výzkumným činnostem univerzity a tvorbě cen, efektivnější interní rozdělování zdrojů, lepší strategické rozhodování založené na lepším porozumění investičních rozhodnutí, možnost srovnání s obdobnými institucemi v oboru a lepší výchozí situaci při vyjednávání o ceně, která může vést k vyššímu pokrytí nákladů projektu a tím přispět k finanční udržitelnosti univerzity.

Vykazování úplných nákladů má pro univerzitu značné přínosy, zároveň je však spojeno s řadou bariér a problémů, které mohou při zavádění modelu nastat. Tyto bariéry můžeme rozdělit na interní institucionální a externí.

Mezi interní překážky patří hlavně nechuť výzkumníků ke změnám a direktivnímu řídicímu přístupu. Týká se to především zaznamenání a vykazování odpracované doby. Tento aspekt je podle studie nejproblematictější. Osobní náklady tvoří hlavní část výdajů univerzit, jak již bylo v textu výše zmíněno. U některých univerzit může být jejich výše až 73 %. Každý model tedy musí zavést systém, který bude sledovat odpracovanou dobu a určovat jak tato doba bude rozpočtena na projekty. Studie uvádí následující metody rozvržení pracovní doby:

- *průzkumy mezi zaměstnanci* – mohou být prováděny elektronicky emailem nebo pomocí online databáze. Zaměstnanci jsou požádáni o vyplnění dotazníku pro zhodnocení jejich rozvržené pracovní doby. Dotazník obvykle zahrnuje seznam druhů aktivit, stupeň přesnosti si určuje instituce podle potřeb. Dotazník většinou pokrývá dobu semestru nebo celého roku a je zaměstnancům předkládán pravidelně,
- *pohovory se zaměstnanci* – mohou probíhat ve formě individuálních pohovorů nebo jako pohovory se zaměstnanci na manažerských pozicích, kteří jsou schopni vysvětlit rozvržení pracovní doby,
- *pracovní výkazy* – zaměstnanci zaznamenávají rozvržení pracovní do by použitím souboru v Excelu nebo v online softwaru,

- *vytvoření zaměstnaneckého profilu* – navržení množství profilů pro jednotlivé provádějící podobné úkoly s využitím stávajících informací na výstupu, o výkonech, apod.

Mezi externí bariéry studie řadí nedostatečnou autonomii univerzit, právní překážky, nedůvěra mezi poskytovateli grantů a univerzitami a také skutečnost, že pouze málo poskytovatelů v dnešní době hradí přímé i nepřímé náklady. Univerzity se dále potýkají s nedostatkem externích zdrojů pro vývoj metodiky, které je nákladným procesem jak z hlediska finančního tak technologického a personálního.

Studie se snažila pro zúčastněné strany zformulovat doporučení a praktické rady. Doporučení se týkají jak univerzit tak národních vlád, ministerstev a evropských institucí. Doporučení jsou uvedena v následujícím textu:

Doporučení pro univerzity:

- zajímat se o problematiku úplných nákladů a začít tento model vyvíjet,
- porozumět významu modelu úplných nákladů pro univerzitu, pochopit požadavky poskytovatelů grantů a zahrnout tyto faktory do metodiky,
- zvážit výhody ze sledování úplných nákladů a seznámit s přínosy zaměstnance univerzity,
- použít model úplných nákladů jako strategický nástroj pro plánování a rozhodování.

Doporučení pro národní úroveň – ministerstva

- uvědomit si, že univerzity potřebují finanční zdroje k implementaci této metodiky,
- poskytnout finanční, technickou, poradenskou a lidskou podporu potřebnou pro implementaci,
- poskytnout univerzitám autonomii a umožnit jim, aby jednaly nezávisle.

Doporučení evropským institucím

- pracovat na společné terminologii, používat jednotné pojmy,
- zvyšovat povědomí o výhodách sledování úplných nákladů na evropské, národní i institucionální úrovni,
- zjednodušovat pravidla evropských programů pro podporu VaV

Studie našla některé obecné aspekty, které lze při zavádění metodiky brát v úvahu. Na základě průzkumu vzorku univerzit byla vypracována následující pomůcka, která by mohla pomoci univerzitám nasměrovat je správným směrem. Tyto závěry lze doporučit také pro praxi Technické univerzity v Liberci při zavádění metodiky fullcost.

1. Stanovit si cíl

Definovat proč univerzita zavádí úplné náklady. Pokud je hlavním záměrem požadavek externích národních a evropských konkurenčních plánů financování pro náhradu většího podílu nepřímých nákladů projektu pak je zapotřebí:

- analyzovat podíl příjmů z každého programu financování,
- analyzovat požadavky příslušných programů financování,
- kontaktovat poskytovatele kvůli zjištění, jestli systémy potřebují schválení nebo certifikaci,
- zjistit, zda je možná změna politiky poskytovatele.

2. Analýza statusu

- identifikovat stávající postupy pro kalkulaci nákladů a účetní postupy,
- zkontrolovat dostupnost dat,
- vzít v úvahu profil univerzity (právní status, velikost, akademický profil, vlastnictví nemovitosti, zdroje financování, strukturu řízení, nákladovou strukturu, status autonomie).

3. Pozorovat prostředí

- zahájili proces i ostatní univerzity s podobným profilem a cílem?
- je zde prostor pro partnerství a společnou iniciativu?
- existují příležitosti pro financování, které by pomohly se zaváděním metodiky?

4. Vytvoření řízení projektu

- angažovat vedení univerzity,
- zapojit vybraný a angažovaný personál z různých částí univerzity,
- určit interní odbornost nebo zapojit externí podporu, pokud to bude nutné,
- zajistit komunikaci ohledně pokroku a záměru projektu během procesu zavádění,
- nastavit realistický harmonogram.

5. Určit nastavení metodologie kalkulace nákladů

Následující tabulka zobrazuje přístup, který je založen na kalkulaci nákladů založených na aktivitách. Tento přístup byl nejobvyklejší na zkoumaných univerzitách.

Tabulka 9: Kalkulace nákladů stanovených na aktivitách

Aktivita	Podrobnosti
Stanovení aktivity	<ul style="list-style-type: none">- aktivity spojené s výukou (výuka studentů, studenti bakalářského a magisterského studia, postgraduální studenti)- aktivity spojené s výzkumem- ostatní (veřejné služby – knihovna, muzea, obchodní aktivity)

Vybrat nákladový objekt – kalkulační jednici	<ul style="list-style-type: none"> - podpůrné aktivity – řízení a administrativa aj. - kurzy, předměty nebo kredity - výzkumné projekty - typy studentů - služby – zakázky doplňkové činnosti
Stanovení rozvrhové základny aktivit	<ul style="list-style-type: none"> - čas výuky akademickým personálem - čas využitý ostatním personálem - počet výzkumných projektů - počet studentů - počet akademiků na plný úvazek - metry čtvereční - počet zaměstnanců na plný úvazek a další
Návrh alokační metody	<ul style="list-style-type: none"> - identifikace přímých nákladů – ty jsou alokovány přímo konečnému nákladovému objektu (kalkulační jednici) nebo aktivitě - nepřímé náklady jsou alokovány v nákladových skupinách pomocí rozvrhových základů
Stanovení nákladové základny	<ul style="list-style-type: none"> - retrospektivní x aktuální

Zdroj: [4] str.75,76 – vlastní zpracování

6. Spravování dat

- určit nezbytná data před začátkem např. počet studentů, zaměstnanců na plný úvazek, využití prostory, čas strávený aktivitami a jiné,
- stanovit modalitu sbírky dat pomocí softwaru, datových skladů,
- určit jak často se budou sbírat nebo aktualizovat data,
- určit potřeby k zajištění kvality dat (kontroly racionálnosti, analýza odchylek, audit).

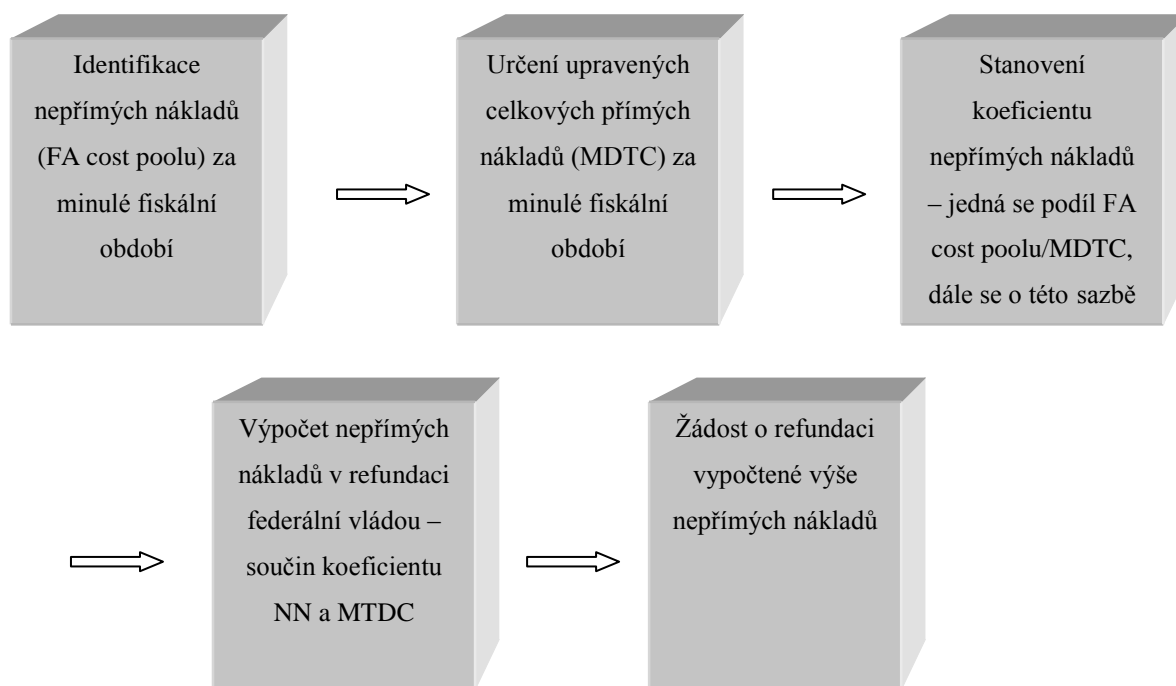
Na závěr studie EUA uvádí, že zavádění této metodiky je zapotřebí chápat jako komplexní proces, který musí odrážet všechny potřeby a specifika organizace a zajistit splnění potřebných cílů. Systém by měl být jednoduše použitelný a pochopitelný. [4,8]

3.3 Vykazování úplných nákladů v praxi univerzit v USA, Kanadě, Novém Zélandu, v Irsku a ve Velké Británii

USA

V USA upravuje nepřímé náklady na univerzitách tzv. Oběžník A – 21, který je vydáván úřadem řízení a rozpočtů. Jeho základní náplní je úprava refinancování nepřímých nákladů z dotací financovaných federální vládou USA.

Hlavním tématem jsou koeficienty nepřímých nákladů. Koeficient je pro jednotlivé organizace dohodnutý v rámci jednání mezi univerzitou a složkami státu, které dotaci poskytují (např. Ministerstvo zdravotnictví, Ministerstvo obrany apod.). Koeficienty jsou pravidelně přezkoumávány a modifikovány organizacemi poskytujícími dotace. Postup vzniku koeficientu je popsán v následujícím obrázku číslo 9.



Obrázek 9: Vývoj nepřímých nákladů v organizaci v USA

Zdroj: interní dokumenty TUL

V USA rozlišují tři typy koeficientů:

- *prozatímní sazba* – tato sazba se aplikuje do té doby, než je dohodnut konečný koeficient,
- *pevná sazba* – sazba sjednaná pro určité období, je předmětem jednání,
- *speciální sazba* – sazba sjednaná pro specifické zařízení či organizační jednotky (které vyžaduje vyšší míru nepřímých nákladů – např. lékařská fakulta).

Oběžník A-21 upravuje, z jakých nákladů jsou vypočteny Upravené celkové přímé náklady (dále jen MTDC). Jedná se o veškeré mzdy, odměny, materiálové náklady, služby, cestovné a subdodávky do výše 25 tisíc USD. Z MTDC jsou vyloučeny náklady na pořízení investic a další kapitálové výdaje, nájmy, stipendia a subdodávky nad 25 tisíc USD. Tento Oběžník dále vyžaduje, aby každá univerzita identifikovala nepřímé náklady, které budou prostřednictvím federální vlády refinancovány. K těmto účelům byl vytvořen F&A Cost pools (facilities and administrativ). Administrativní skupina nákladů je omezena na celkovou výši 26% z F&A Cost pool. Cost pool obsahuje následujících 9 nákladových položek:

- odpisy budov,
- odpisy zařízení,
- výdaje související s výstavbou budov,
- provoz a údržba,
- všeobecná správa a všeobecné výlohy,
- oddělení správy univerzity,
- správa sponzorovaných projektů,
- knihovna,
- služby pro studenty.

Sjednané koeficienty nepřímých nákladů se pro jednotlivé organizace můžou pohybovat v rozpětí mezi 30 – 70 % z MTDC. [29]

KANADA

Univerzitní výzkum v Kanadě je financován dvojím mechanismem a to ze strany federální vlády a provinční vlády. Z dotací z jednotlivých provincií jsou financovány náklady na infrastrukturu a provozní náklady. Dotace poskytnuté federální vládou jsou hlavním prostředkem na podporu přímých nákladů. Tento systém však nebyl dlouhodobě udržitelný a univerzitami byla identifikována potřeba dodatečných zdrojů pro financování nepřímých nákladů. V roce 2003 Kanadská vláda založila Program pro nepřímé náklady. Tohoto programu se mohou účastnit pouze kanadské pomaturitní instituce, které splňují následující požadavky:

- musí mít povolení (akreditaci) od provinční nebo teritoriální vlády k udělování vysokoškolských nebo pomaturitních diplomů,
- instituce udělila diplom dva roky před podáním žádosti nebo musí mít studenty, kteří dosáhnou titulu v roce žádosti nebo v průběhu následujících tří let,
- instituce musí mít výzkumné pracovníky nebo výzkumné ústavy, nemocnice, které v jednom z posledních tří let čerpaly finanční prostředky od jednoho ze tří federálních poskytovatelů dotací.

Granty jsou udělovány každoročně a pokrývají část nepřímých nákladů na výzkum, které vznikly vysoké škole, univerzitě a jejich přidruženým ústavům, nemocnicím v daném roce. Instituce musí každý rok o získání prostředků žádat. Výše grantu je poskytována na základě získaných financí od tří poskytovatelů dotací – CIHR, NSERC a SSHRC, v posledních třech letech. Hodnota každého grantu je stanovena jako procento z celkového federálního financování od tří hlavních poskytovatelů viz tabulka.

Tabulka 10: Hodnota grantu

Průměrný příjem od CIHR, NSERC a SSHRC	Zajištění pro nepřímé náklady
prvních 100.000 dolarů	80%
dalších 900.000 dolarů	50%
dalších 6.000.000 dolarů	40%
u částek nad 7.000.000 dolarů	20%

Zdroj: [20]

Z výše uvedené tabulky je patrné, že vyšší míra financování je poskytnuta institucím, které obdrží nejmenší množství peněz od federálních poskytovatelů dotací. Tímto způsobem program pomáhá menším univerzitám, které tak mohou posílit výzkumný program a výzkumné kapacity.

Každá instituce, která čerpá dotaci, musí předložit zprávu výsledků a to vždy k 30. červnu. Zpráva obsahuje kvalitativní a kvantitativní informace o tom, na co byly prostředky z dotace použity. V rámci tohoto programu jsou jako způsobilé nepřímé výdaje hodnoceny tyto položky: [20]

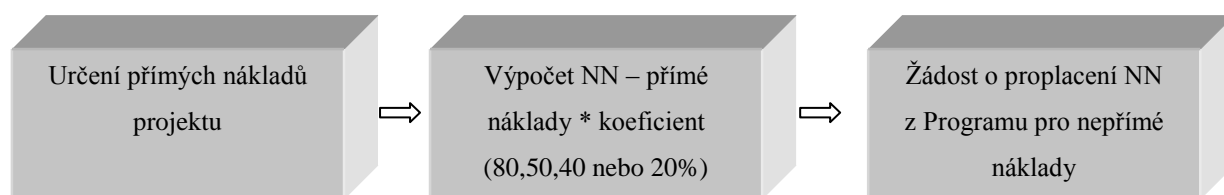
Tabulka 11: Výdaje způsobilé v programu nepřímé náklady

Kategorie výdaje	Způsobilé výdaje
Zařízení	<ul style="list-style-type: none"> - obnova a údržba prostor a zařízení určených pro výzkum, - technická podpora pro laboratoře, kanceláře, péče o zvířata a jiná zařízení, - bezpečnost, leasing a plánování kapitálových výdajů spojených s prostory a zařízení pro výzkum, - pojištění výzkumných prostor.
Zdroje	<ul style="list-style-type: none"> - akvizice, bezpečnost, leasing a plánované kapitálové výdaje spojené s knihovnami, databázemi, telekomunikačními a informačními technologiemi, systémovými a výzkumnými nástroji, - Pojištění vozidel a výzkumných zařízení.

Management & administrativa	<ul style="list-style-type: none"> - plánování a propagace výzkumu, - pomoc pro výzkumné pracovníky s přípravou návrhů projektů, - public relations, - školení pracovníků fakulty a dalších výzkumných zaměstnanců, - finanční a jiné administrativní služby, - pořízení, údržba a aktualizace informačních systémů, - personalistika a mzdy, včetně mezd zaměstnanců, kteří pracují jako podpora výzkumných projektů, ale nejsou financovány prostřednictvím přímých nákladů.
Regulační požadavky & akreditace	<ul style="list-style-type: none"> - vytvoření a podpora regulačních útvarů, - vzdělávání zaměstnanců fakulty a dalších výzkumných pracovníků v péči o zvířata, v oblasti etických otázek, záření a biohazardu,
Duševní vlastnictví	<ul style="list-style-type: none"> - vytváření, rozšiřování nebo udržení kanceláře transferu technologií nebo oddělení s podobnou funkcí.

Zdroj: [20]

Následující graf znázorňuje stanovení a úhradu nepřímých nákladů v organizacích (pomaturitní instituce splňující požadavky – viz výše) v Kanadě.



Obrázek 10: Vývoj nepřímých nákladů v Kanadě

Zdroj: [20]

Nový Zéland

Metodika úplných nákladů byla pro financování vysokých škol na Novém Zélandu poprvé použita v roce 2003. Základními principy jsou:

- skutečné náklady jsou měřeny,

- univerzitní výzkum není možné hradit z jiných aktivit – např. výuka,
- plné financování investic používaných pro výzkum včetně odpisů,
- z výzkumných projektů je možné hradit přímé i režijní náklady,

Vláda Nového Zélandu stanovila 3% finanční přebytek pro budoucí rozvoj kapitálu a jako pojistku pro budoucí změny. O toto procento mohou univerzity žádat jako o součást rozpočtu, který je poskytován státem.

Koeficienty režijních nákladů jsou vypočítávány následovně:

- stanovení celkových režijních nákladů z externě financovaných grantů – ty se dělí do tří oblastí – administrativní, zařízení, knihovna,
- stanovení celkových přímých platů z externě financovaných grantů (k těmto přímým platům jsou připočteny mzdy právníků a administrátorů grantů),
- sazba pro výpočet režijních nákladů je vypočtena jako celkové mzdy (viz bod 2) děleno celkové nepřímé náklady (viz bod 1).

Přímé náklady jsou charakterizovány následovně:

- *osobní náklady* – mzdy zaměstnanců přímo zapojených do výzkumných projektů,
- *všeobecné provozní náklady* – na materiál, cestovné, na práce v terénu, konference, nábor nových zaměstnanců,
- *odpisy zařízení a půjčované* – pouze u zařízení s pořizovací cenou vyšší než 5000 NZ dolarů, náklady na použití zařízení včetně údržby a vyřazení z provozu, náklady na specializované odborné pracovníky a poměrně odpisy

Nepřímé náklady jsou charakterizovány jako náklady na platy administrativních zaměstnanců. [30]

Irsko

Irsko se do 90. let vyznačovalo nezájmem o financování výzkumu na vysokých školách. Situace se změnila příchodem financování vysokých škol z evropských Rámcových programů. S příchodem financí z EU vznikly nové organizace poskytující dotace na výzkum a vývoj na vysokých školách, např. Science Foundation Ireland (SFI), Irish Research Council for Science, Engineering and Technology atd.

Pro období, ve kterém byly čerpány dotace z EU, byla vytvořena jednoduchá a rychle aplikovatelná pravidla pro čerpání režijních nákladů:

- 30% z přímých nákladů na laboratorní výzkum,
- 25% z přímých nákladů na výzkum realizovaný od „stolu“.

V dlouhodobém horizontu bylo Irsku doporučeno vycházet z metodiky USA, která je popsána výše. [22]

Velká Británie

První aktivity k určování přímých a nepřímých nákladů a způsobu financování univerzitního výzkumu vznikly ve Velké Británii již v roce 1988. Během několika let byly stanoveny tyto principy a kritéria pro oceňování aktivit na univerzitách:

- přístup musí umožnit aplikaci v celém odvětví,
- musí být jednotné (kompatibilní) s vývojem v dalších institucích a současně pro tyto odvětví použitelné,
- metodika by měla být zaměřena na významné náklady a není třeba opakované měření faktorů, které se nemění nebo přílišné přesnosti malých nákladů,
- musí být dostatečně flexibilní na to, aby instituce nebyly omrzovány v progresivním vývoji,

- měla by určit standardy nebo cíle, kterých má být dosaženo a jasné metody postupu, instituce by současně měly mít možnost přijmout alternativní metody, které vyhovují jejich základním požadavkům a potřebám.

Na základě výše zmíněných principů byla v roce 2000 vydána publikace *Transparent Approach to Costing (TRAC)*, která slouží jako základní metodika pro výpočet plných nákladů v rámci výzkumných aktivit a která současně poskytuje základní sadu oceňovacích nástrojů. Metodika byla v roce 2005 aktualizována. Specifikovat ji můžeme v těchto bodech. [25]

Náklady jsou evidovány ve třech kategoriích – výuka, výzkum a ostatní:

- náklady na výzkum a výuku jsou dále děleny na náklady z veřejných a neveřejných zdrojů,
- náklady jsou děleny na tři typy – mzdy akademických pracovníků, náklady na akademické služby a náklady na infrastrukturu,
- náklady jsou měřeny na základě odpracované doby (případně m² využití plochy nebo výši investičních nákladů),
- systém alokace nákladů je retrospektivní (za minulý rok),
- výpočet koeficientu – celkové nepřímé náklady/odpracovaná doba,
- výpočet je proveden 1* za rok a tímto koeficientem se univerzita řídí dalších 12 měsíců,
- byl stanoven závazek, aby všichni poskytovatelé dotací vyžadovali metodiku fullcost ve výzkumu a současně byla těmito poskytovateli hrazena.

Používaná hodnota odpracované doby (FTE) pro výpočet zahrnuje:

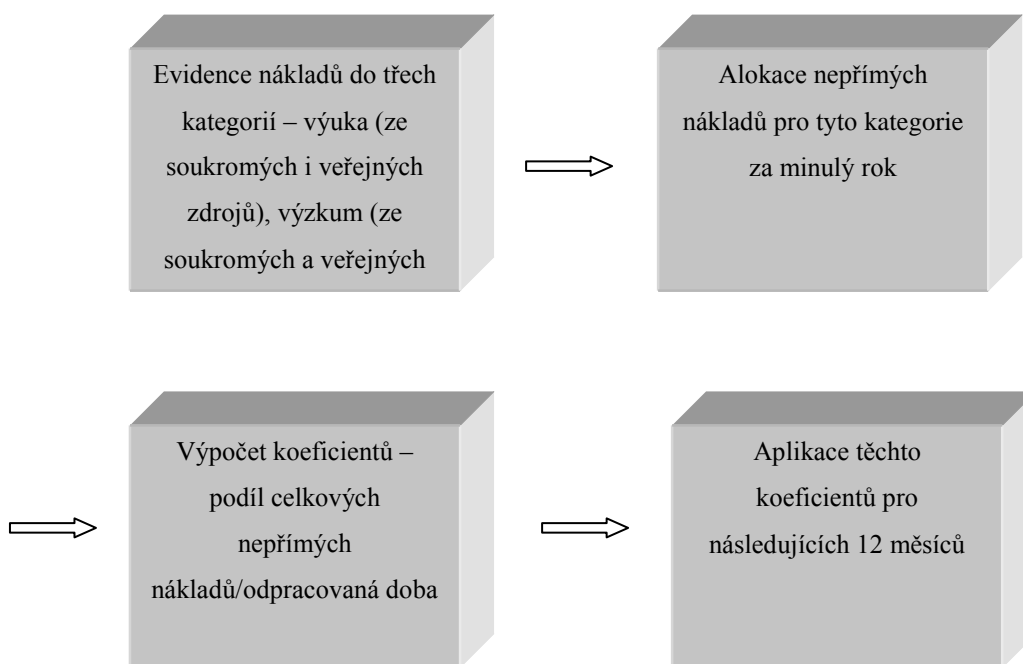
- čas akademických pracovníků strávený přímo na výzkumu (s výjimkou času nutného na přípravu),
- veškerá odpracovaná doba výzkumných zaměstnanců, včetně hostujících vědeckých pracovníků,

- počet studentů postgraduálního výzkumu vynásobený váhou 0,2.

Jako uznatelné nepřímé náklady tato metodika považuje:

- odpracovaná doba (náklady na ní) akademiků, která je označovaná jako support time – doba nutná pro přípravu výzkumu,
- administrativní personál v akademických odděleních (s výjimkou nákladů účtovaných jako přímé v jednotlivých výzkumných projektech),
- ústřední služby (služby rektorátu) včetně služeb jako je knihovna nebo centrální informační služby,
- hrubé náklady vloženého kapitálu (zahrnující úroky a náklady na restrukturalizaci).

Metodika používaná ve Velké Británii je v Evropě považována za jednu z nejvyvinutějších. Ovlivnila implementaci zavádění napříč celou Evropskou unií i zbylou částí Evropy. Na obrázku níže je znázorněn vývoj nepřímých nákladů v organizaci. [22]



Obrázek 11: Vývoj nepřímých nákladů ve Velké Británii
Zdroj: [22]

Shrnutí:

Na základě výše popsaných systémů kalkulací nepřímých nákladů v praxi univerzit v jednotlivých vybraných zemích uvádím stručné shrnutí silných a slabých stránek těchto přístupů s cílem následovného doporučení pro praxi Technické univerzity v Liberci, které zmiňuji pod tabulkou.

Tabulka 12: Přehled silných a slabých stránek přístupů jednotlivých zemí

Země	Silné stránky	Slabé stránky
USA	<ul style="list-style-type: none">- systematický přístup pro identifikaci nepřímých nákladů- předem stanovené sazby umožňují univerzitám lépe plánovat- instituce mají plnou odpovědnost za nepřímé náklady- sazby se různých struktur nákladů pro instituce liší	<ul style="list-style-type: none">- některé nepřímé náklady nejsou refinancovány- složitost správy a účetních postupů- tlak na univerzity aby přijaly nižší sazby než je jejich nárok pro úspěšné ukončení jednání
Kanada	<ul style="list-style-type: none">- nepřímé náklady jsou hrazeny ze speciálního federálního fondu	<ul style="list-style-type: none">- nepřímé náklady nejsou plně hrazeny- vzorec nepřímých nákladů je nespravedlivý pro organizace, které mají větší množství výzkumných projektů
Nový Zéland	<ul style="list-style-type: none">- jednoduchost- identifikace plných nákladů na výzkum	<ul style="list-style-type: none">- pouze některé projekty umožňují financování nepřímých nákladů- vládní agentury financující výzkum častěji přidělují dotace projektům s nižšími nepřímými náklady- organizace poskytující dotace neustále napadají metody pro výpočet univerzitních režijních

		nákladů a bojují s univerzitami o jednotlivé položky rozpočtu
Irsko	<ul style="list-style-type: none"> - SFI tvrdí, že jejich systém vede k lepšímu institucionálnímu řízení výzkumu 	<ul style="list-style-type: none"> - nepřímé náklady nejsou zatím plně hrazeny - plánování a související požadavky na podávání zpráv s využitím nepřímých nákladů zahrnuje významné náklady na dodržení předpisů
Velká Británie	<ul style="list-style-type: none"> - TRAC dává přesnější údaje o nepřímých nákladech než jiné přístupy - vytváří povědomí mezi akademiky o potřebě přesně zachytit celkové náklady na výzkum 	<ul style="list-style-type: none"> - TRAC je administrativně náročný - Activity – based ocenění umožňuje manipulaci jednotlivých akademiků

Zdroj: interní dokumenty TUL – vlastní zpracování

Pro praxi TUL bych doporučila přístup Velké Británie. Je to přístup z evropského kontinentu, tudíž je TUL blízký z hlediska požadavků poskytovatelů dotací. Je považován za jednu z nejvyvinutějších metodik v Evropě. Velkou předností této metodiky je, že dává velmi přesné údaje o nepřímých nákladech oproti ostatním metodám. V rámci metodiky jsou určeny standardy nebo cíle, kterých se má dosáhnout, a jsou stanoveny jasné metody postupu. Současně má organizace možnost přijmout alternativní metody, které vyhovují požadavkům. Metoda dále vytváří mezi akademiky povědomí o přesném zachycení celkových nákladů (přímých i nepřímých) na výzkum.

3.4 Výsledky přímého dotazování zahraničních a českých univerzit zavádějících metodiku fullcost

Jelikož jsem členkou řešitelského týmu projektu, který má za cíl zavedení metodiky fullcost na Technické univerzitě v Liberci (dále jen TUL), bylo mým úkolem dotazování a konzultace se subjekty doma i v zahraničí, které již aplikují metodiku úplných nákladů či pracují na jejím zavedení. Informace pro některé zahraniční univerzity byly dále doplněny informacemi z internetu či získány od spolupracujících českých univerzit, které obdobně jako TUL pracují na zavedení fullcost. Smyslem této činnosti bylo získat nejlepší zkušenosti z praxe a následně je aplikovat v rámci metodiky úplných nákladů na TUL. Odpovědi jednotlivých subjektů jsou nejprve seřazeny do přehledných tabulek. Dále pak uvádím doporučení pro praxi TUL.

Tabulka 13: Dotazník – zahraniční univerzity

Univerzita	University of Helsinki	Wageningen University	University of Amsterdam	Leiden University	University of Ljubljana	Nation University of Ireland, Galway	Charles III University of Madrid	ISIK University	University of Coimbra	University of Liverpool
Sídlo univerzity	Helsinky	Wageningen	Amsterdam	Leiden	Lublaň	Galway	Madrid	Istanbul	Coimbra	Liverpool
Stát	Finsko	Nizozemí	Nizozemí	Nizozemí	Slovinsko	Irsko	Španělsko	Turecko	Portugalsko	Velká Británie
Důvod zavedení fullcost	Požadavek národních poskytovatelů a ministerstva školství	Požadavek národních poskytovatelů	Požadavek národních poskytovatelů	Finanční udržitelnost univerzity	Požadavek národních poskytovatelů	Dosažení příslušné úrovně financování pro výzkum, schopnost identifikace podfinancovaných nebo neefektivních aktivit	Není známo	Hlavním hybatelem pro zavedení je zde vedení univerzity	Zavedení nástroje strategického řízení ze strany vedení	Není známo
Počet studentů	65 000	10 200	32 000	19 000	45 942	15 000	18 000	2200	25 000	16 405
Počet fakult	11	6	7	7	22	5	3	3	8	6
Počet zaměstnanců	3 930 FTE	5 690 FTE	4 707 FTE	3123 FTE	5 533	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno

Rozpočet	644 mil EUR	737 mil EUR	600 mil EUR	432 mil EUR	300 mil EUR	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Struktura financování	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	75 % národní veřejné, 12% národní soukromé, 6% mezinárodní, 7% jiné zdroje financování	77% národní veřejné, 20 % národní soukromé, 1% mezinárodní, 2% jiné zdroje financování	2% národní veřejné, 93 % národní soukromé, 2% mezinárodní, 3% jiné zdroje financování	70 % veřejné financování, 20% národní soukromé, 5% mezinárodní, 5% jiné financování	44% národní veřejné, 42% národní soukromé, 10% mezinárodní, 4% jiné zdroje
Vyžadovalo / bude vyžadovat zavedení metodiky nějakou změnu organizační či ekonomické struktury Vaší univerzity / organizace? Jaké to byly / budou změny?	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Zjednodušení akademické struktury z 53 kateder a 7 fakult na 15 kateder v rámci 5 fakult	Neuvedeno	Neuvedeno	Nová administrativní struktura, nástroje pro správnou alokaci času a monitorování	Neuvedeno
Certifikace od Evropské komise	Ne	Ne	Ano	Ano	Neuvedeno	Ne	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Stručný popis ekonomické struktury (rozlišujete skupiny nákladových středisek - uveďte jaké, využíváte režijní nákladová střediska - pro jaké účely?) Pánujete kvůli fullcost zavést nová nákladová střediska? Jaká?	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Nákladová střediska: department specific, premises, library, ICT support dep., research support dep., administrativ dep.	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
V jaké fázi zavádění metodiky fullcost se nyní Vaše univerzita/organizace nachází?	Zavádí se	Zavádí se	Implementováno	Implementováno	Proces zavádění rok 2006	Zavádění	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	První etapa byla v roce 2005 úspěšně zavedena
Kolik má Vaše organizace poskytovatelů dotací? (stručně vyjmenujte)	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Celkem 16	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Jakým způsobem eliminuje / bude eliminovat Vaše organizace nezpůsobilé náklady podle různých požadavků poskytovatelů dotací?	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Eliminace DPH – počítána DPH korelace	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno

Jaké má Vaše organizace hotové interní předpisy upravující metodiku výpočtu režijních nákladů?	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Jaké Vaše organizace používá rozvrhové základny? Plánujete využít i další, jaké a proč?	FTE, work hours	FTE, m ²	FTE	FTE, m ²	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Používáte v rámci současné metodiky odhady? Jaké a proč? Plánujete odhady v rámci Vaší metodiky zcela eliminovat?	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Ano	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Jakým způsobem odděluje /budete oddělovat nepřímé náklady pro pedagogickou a vzdělávací činnost?	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Jak často jsou ve Vaší organizaci počítány sazby pro kalkulaci nepřímých nákladů? 1x ročně či vícekrát?	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	2 * ročně	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Jaký SW pro účely fullcost používáte / budete používat?	SAP	EXCEL	SAP	SAP pro účely FC EXCEL	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Používáte vždy time sheets jako jeden z podkladů pro alokaci přímých mezd na projektu či zakázce?	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	ano, pokud vyžaduje poskytovatel	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Jaký je / bude Váš přístup k odpisům přístrojů a jejich kalkulaci v rámci různých kalkulačních jednic (projektů, zakázek apod.) -	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Pokud je stroj pořízen z příspěvku Ministerstva školství jde o nepřímý náklad. Pokud je pořízen z projektu jedná se o přímý náklad.	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno

Zdroj: [4,15,16,18,28] , Interní materiály projektu – „Zavedení metodiky fullcost na Technické univerzitě v Liberci“, vlastní zpracování

Tabulka 14: Dotazník – české univerzity a ústavy Akademie věd ČR

Univerzita	Univerzita Hradec Králové	Vysoká škola polytechnická Jihlava	Jihočeská univerzita	Univerzita Tomáše Bati	Mendelova univerzita	Západočeská univerzita	Ústav experimentální botaniky AV ČR, v.v.i.	Ústav informatiky AV ČR, v. v. i.
Důvod zavedení fullcost	Nastavení pravidel kalkulace, rámcové programy	Interní potřeba vyčíslit náklady na jednotlivé činnosti, evropské programy, podklad pro strategické rozhodování	Interní potřeba, realizace projektů VaVpl	Interní potřeba, znát nákladovost jednotlivých aktivit	Požadavek národních poskytovatelů, účast v projektech OP VaVpl	Transparentní tvorba rozpočtu, vytvoření metrik efektivity nákladových středisek	VaVpl	FC nepoužívají, zvažovali v souvislosti s projekty VaVpl
Počet studentů	9 000	3 021	13 000	13 500	10 000	20 000	Ústavy nemají studenty	Ústavy nemají studenty
Počet fakult	4	Pouze katedry a to 8	8	6	5	8	Nemají	Nemají
Počet zaměstnanců	650	Neuvedeno	1369	829	1 311	2000	250	1369
Rozpočet	Neuvedeno	Neuveden	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	717,5 mil Kč	220 mil Kč z toho 80% přímých a 20% nepřímých nákladů	Neuvedeno
Vyžadovalo / bude vyžadovat zavedení metodiky nějakou změnu organizační či ekonomické struktury?	Neočekává se žádná změna	Ne	Nepředpokládá se změna	Zvýšení odpovědnosti pracovníků, nový IS	Nepředpokládá se	Neuvedeno	Ne	Nemají zkušenosti
Certifikace	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne
V jaké fázi zavádění metodiky fullcost se nyní Vaše univerzita nachází?	Na počátku	Metodika je tvořena	Příprava celouniverzitních podkladů pro sjednocení metodiky	Na počátku	Implementace	Využívána od roku 2002	FC mají již 3 roky	Fáze seznámení
Kolik má Vaše organizace poskytovatelů dotací? (stručně vyjmenujte)	10-15 hlavním MŠMT	MŠMT, GAČR, OPVK, OP ČR	Neuvedeno	MŠMT, MPO, MV, MZE, MZ, GAČR, TAČR, USC a další	Neuvedeno	Neuvedeno	Akademie věd ČR, GAČR, TAČR, MŠMT, OPVaVpl, OPVK a další	AVČR, GAČR, TAČR, MŠMT, MZ, MŽP, MPO
Jaké má Vaše organizace hotové interní předpisy upravující metodiku výpočtu režijních nákladů?	Neuvedeno	Metodika klíčování společných nákladů	Podklady připravují	Sdělení rektora	Neuvedeno	Neuvedeno	Vnitřní směrnice o vykazování skutečných	Příkaz ředitele – stanovení % nepřímých

							nepřímých nákladů viz příloha E	nákladů
Metodika fullcost je zaváděna pomocí projektu OPVK?	Ano	Ne	Ano	Ne	Ano	Ne	Nemají tuto možnost	Nemají tuto možnost
Jaké Vaše organizace používá rozvrhové základny? Plánujete využít i další, jaké a proč?	m ² , počet studentů, zaměstnanců, poměr zaměstnanců, koeficient eko návratnosti	m ²	Pracují na sjednocení	FTE, objem výnosů	Produktivní čas, m ² , výnosy	FTE, m ² , počet studentů	m ² , uvažují o výnosech	uvažují o výnosech
Používáte v rámci současné metodiky odhady? Jaké a proč? Plánujete odhady v rámci Vaší metodiky zcela eliminovat?	Ne	Ne	Ano	Nejprve pracují na základě odhadu, režie je hrazena skutečnými náklady	Neuvedeno	Neuvedeno	Ne	Ne
Jak často jsou ve Vaší organizaci počítány sazby pro kalkulaci nepřímých nákladů? 1x ročně či vícekrát?	1 x ročně	Do budoucna 1 x	1 x ročně, někdy 1 x za semestr	1 x ročně	Neuvedeno	Neuvedeno	1 * ročně	1*ročně
Jaký SW pro účely fullcost používáte?	Magion	Excel	IFIS	Rozšíření SAPu	Neuvedeno	Neuvedeno	Excel	IFIS
Je používán timesheets?	Většinou ano	V rámci projektů, které to vyžadují.	V rámci projektů, které to vyžadují.	V rámci projektů, které to vyžadují.	Neuvedeno	Neuvedeno	V rámci projektů, které to vyžadují.	V rámci projektů, které to vyžadují.
Jaký je / bude Váš přístup k odpisům přístrojů a jejich kalkulaci v rámci různých kalkulačních jednic (projektů, zakázek apod.) - používáte přístrojové deníky?	Přístrojové deníky nepoužívají, přístup k odpisům se bude řešit do budoucna	Nyní není jasné	Neuvedeno	Přístrojové deníky jsou vedeny, odpisy jsou součástí kalkulací.	Neuvedeno	Neuvedeno	V rámci FC s odpisy nekalkulují	Neřeší

Zdroj: [19,22,26] Interní materiály projektu - „Zavedení metodiky fullcost na Technické univerzitě v Liberci“, vlastní zpracování

Vyhodnocení

V porovnání s českými univerzitami mají již některé univerzity v zahraničí certifikaci metodiky fullcost ze strany Evropské komise a to konkrétně univerzita v Leidenu a Amsterdamu. České univerzity jsou spíše na počátku implementace. Jejich motivací pro zavedení metodiky úplných nákladů jsou zejména interní důvody a to zejména využití pro strategické řízení financování svých činností a využití pro přesné vyčíslení nepřímých nákladů. Dalším motivem jsou také důvody externí, kterými jsou požadavky poskytovatelů dotací. U zahraničních univerzit je patrné, že zavádění je motivováno zejména potřebami strategického řízení a dále také požadavky poskytovatelů dotací. V případě univerzity v Helsinkách je to z důvodu požadavku Ministerstva školství

Mezi nejčastější informační systém, ve kterém jsou údaje pro kalkulaci nepřímých nákladů zpracovávány, je MS Excel. Objevují se zde i programy jako SAP, Magion a IFIS avšak jak dotazovaní uvedli, pro potřeby kalkulací nepřímých nákladů využívají v konečném důsledku MS Excel. Z dotazníků dále vyplývá nejpoužívanější rozvrhová základna a tou jsou m^2 a FTE. V praxi TUL jsou tyto základy také používány.

Některé české univerzity konkrétně univerzita v Českých Budějovicích a Univerzita Tomáše Bati používají odhady (což je z hlediska OPVaVPI nepřípustné), režie je pak ale hrazena ve skutečných režijních nákladech. U zahraničních univerzit používá odhady univerzita v Leidenu a to tak, že prosincové koeficienty jsou počítány na základě odhadů dat pro příští hospodářský rok a tyto koeficienty jsou používány pro vyúčtování režie na projektu. I přes to byla jejich metodika certifikována Evropskou komisí, z čehož lze usuzovat přísnější požadavky na univerzity v ČR ze strany českých poskytovatelů oproti praxi v jiných státech EU, konkrétně Nizozemí.

Z dotazníku dále vyplývá, že zavedení metodiky fullcost vyžadovalo u zahraničních univerzit změnu organizační nebo ekonomické struktury. České univerzity prozatím žádnou změnu nepředpokládají. V praxi TUL již proběhly úpravy v roce 2011, kdy byla zavedena povinně nová organizační režijní pracoviště fakult – děkanáty a studijní oddělení a dále mohly katedry/oddělení/ústavy zavést vlastní režijní nákladová střediska.

Univerzity jak v Čechách, tak v Evropě se nacházejí v různém stádiu zavádění této metodiky. Je zde rozpětí od fáze seznamování až po konečnou fázi, kdy je metodika již úspěšně implementována a schválena Evropskou komisí.

Sazby pro kalkulaci nepřímých nákladů v ČR jsou nejčastěji počítány 1 x ročně, Jihočeská univerzita dokonce počítá některé sazby 1 x za semestr. V zahraničí 2 x do roka. Pro praxi TUL by bylo vhodné počítat sazby min 2 x do roka, aby bylo zajištěno, že výpočet bude co nejpřesnější.

Timesheets – výkazy práce jsou na univerzitách doma i v zahraničí většinou používány pouze pokud je vyžaduje poskytovatel. Pro praxi TUL by bylo vhodné výkazy práce používat, aby mohly být přesně a prokazatelně stanoveny osobní náklady na jednotlivé projekty VaV a další činnosti.

Přístupy k odpisům přístrojů jsou na školách různé. Některé školy tuto problematiku neřeší, některé univerzity v rámci FC nekalkulují, některé ano. Na univerzitě v Leidenu, pokud je přístroj pořízen z příspěvku Ministerstva školství, jedná se o nepřímý náklad, pokud je přístroj pořízen z projektu vědy a výzkumu, jedná se o náklad přímý.

Z důvodu získání informací a praktických zkušeností ze zavádění metodiky fullcost byla v rámci projektu „Zavedení metodiky fullcost na Technické univerzitě“ navštívena Nizozemská univerzita v Leidenu. Technickou univerzitu v Liberci pak navštívili pracovníci z Ústavu experimentální botaniky AV ČR, v. v. i., kteří se na zavádění metodiky fullcost v rámci své organizace podíleli. V následujícím textu budou tyto dvě organizace představeny a popsány informace a zkušenosti, které byly zjištěny.

Univerzita v Leidenu

Tato univerzita byla založena v roce 1575 a je považována za nejstarší univerzitu v Holandsku. Byla zároveň druhou nizozemskou univerzitou, která získala certifikaci metodiky fullcost od Evropské komise (první byla univerzita v Amsterdamu). Zavádění této metodiky začalo v roce 2008. Autorem je Dr. P. Flach. Se zaváděním této metodiky se začalo až po souhlasu vedení univerzity. A jak konstatoval Dr. P. Flach zavádění se nesesetkalo s žádným odporem. Dr. P. Flach konzultoval metodiku s auditorskou firmou

KPMG, která je v současnosti smluvním externím auditorem univerzity a která metodiku v roce 2010 kontrolovala. Poté následoval audit z Evropské komise. Stávající metodika byla certifikována v únoru 2011.

Univerzita má cca 19 tisíc studentů, celkové příjmy v roce 2011 byly 432 mil EUR a celkové náklady 412 mil EUR. Předmětem činnosti je výzkum a vývoj, který tvoří 70% rozpočtu, pedagogická činnost a činnost doplňková, kterou univerzita realizuje v malém rozsahu - příjmy činí cca 5%. Univerzita má celkem 7 fakult (Archeologie, Humanitní, Právní, Sociální vědy, Přírodní vědy, Medicínu a dále zahrnuje detašovanou fakultu). Univerzita umožňuje získat bakalářský, magisterský a doktorandský titul.

Každá fakulta má v průměru 7 kateder. Jejich náklady jsou evidovány na zvláštním nákladovém účtu. Je zde zaveden 10ti-místný systém nákladových středisek. První dvě čísla označují fakultu, další dvě katedru, další dvě čísla označují, o jakou část katedry se jedná, další čtyři zbývají volná.

Univerzita v Leidenu má přibližně 16 poskytovatelů dotací. Patří mezi ně Evropská komise, Vědecké organizace – NWO – Dutch Science Organisation, místní správa, fondy, podniky a neziskové organizace zabývající se výzkumem. Ministerstvo školství v Holandsku financuje všeobecný chod univerzity. Většina poskytovatelů v této zemi nemá požadavky na neuznatelné náklady, jak je tomu v ČR. Z hlediska administrativy se jako nejnáročnější poskytovatel jeví Evropská komise.

Univerzita v Leidenu má následující režijní nákladová střediska:

- Department Specific – režijní nákladová střediska fakult (děkanát, studijní oddělení....)
- Premises + Premises Support Department – odpovídá provozním režijním nákladovým střediskům TUL
- Library – je rozdělena na další nákladová střediska, tato knihovna poskytuje i služby

- ICT support department
- Research support department - dá se přirovnat k rektorátním útvarům na TUL
- Administrativ Department – může se přirovnat k správním režijním nákladovým střediskům TUL

Univerzita v Leidenu rozlišuje náklady zvlášť na výzkum a výuku. Má několik nákladových středisek a přesně zde umí říci, které nákladové středisko patří k výzkumu a které pro výuku.

Univerzita v Leidenu používá dvě rozvrhové základny a to m^2 a FTE. Rozvrhové základny jsou přepočítávány 2x ročně. Jednou v prosinci, kdy jsou vypočteny z očekávaných výdajů pro následující rok, a po druhé v červenci, kdy jsou vypočteny na základě reálných dat z uzavřeného účetnictví za minulý rok. Univerzita ve svých kalkulacích nepřímých nákladů používá odhady. I přes to audit Evropské komise tento výpočet certifikoval.

Zaměstnanci univerzity v Leidenu mají povinnost vyplňovat výkazy práce, pouze v případě projektů, kde tyto podklady vyžaduje poskytovatel. Výkazy práce jsou zpracovávány v programu MS Excel. Zaměstnanci vyplňují pouze dobu, kterou na projektu strávili nikoli náplň práce.

Univerzita v Leidenu vede své účetnictví v programu SAP. Pro účely fullcostu však využívá program MS Excel.

Univerzita v Leidenu odepisuje přístroje v přímé návaznosti na zdroj prostředků od poskytovatele. Pokud získá veškeré prostředky v 1. roce, stroj v tomto roce odepíše. Pokud získává prostředky postupně, pak odepisuje v letech, kdy prostředky získala. Leiden pro některé stroje používá timesheets. Odpisy budov jsou nepřímým nákladem a jsou evidovány na centrálním nákladovém středisku univerzity.

Celý zápis z jednání je uveden v příloze F.

Ústav Experimentální botaniky AV ČR v.v.i.

Schůzka se zástupci Ústavu Experimentální botaniky AV ČR, v.v.i. se uskutečnila na půdě Technické univerzity v Liberci za účelem výměny zkušeností se zaváděním této metodiky. Tento ústav je jeden ze 152 ústavů Akademie Věd České Republiky. Je zde decentralizovaná organizační struktura tzn., že každý ústav má svou vlastní samosprávu. Tento ústav má mimo jiné budovy po celé ČR. Ústavy se od univerzit liší tím, že provádějí pouze výzkum, ale jsou stejně jako univerzity z podstatné části financovány dotacemi a mají přibližně stejné poskytovatele.

Tento ústav konzultoval zavedení metodiky s auditorskou společností Interexpert Bohemia spol. s r. o. Metodika tohoto ústavu není certifikována a ani auditovaná a ani se o těchto krocích neuvažuje.

V příloze E této práce jsou uvedeny směrnice, které Ústav Experimentální botaniky AV ČR v.v.i. poskytl TUL. Ve směrnici č. 1/2010 jsou definovány mimo jiné základní pojmy jako areál, celkové nepřímé náklady areálu, kalkulační jednice a další. Dále pak je zde popsán výpočet koeficientu režie, který se provádí následně: od celkových nákladů jsou odečteny náklady přímé, čímž jsou získány režijní náklady, které se poníží o odpisy a přičtou se zaúčtované příspěvky projektů VaV na krytí nepřímých nákladů Ústavu. Výsledná částka v sobě zahrnuje osobní náklady zaměstnanců hrazené z institucionálních zdrojů, režijní náklady správní a režijní náklady provozní. Po oddělení osobních nákladů jsou získány náklady přímé a zjištěny skutečné režijní náklady. Tyto režijní náklady je zapotřebí rozpočítat na kalkulační jednici. Rozvrhová základna pro osobní institucionální náklady odpovídá podílu mzdových nákladů institucionálně hrazených dle kmenového pracoviště zaměstnance na celkových mzdových nákladech instituce. Informace o osobních nákladech na zaměstnance jsou čerpány z personálního systému ELANOR. Režijní provozní náklady jsou vypočítány pro jednotlivé areály zvlášť. Následně jsou poníženy o náklady, které jsou pro některé projekty výzkumu označené jako nezpůsobilé. Režijní náklady správní jsou všechny nepřímé náklady, které jsou evidovány v článku 8(viz příloha) a nebyly zahrnuty po jednotlivé areály v rámci provozních nepřímých nákladů. Od této částky je ještě zapotřebí odečíst nezpůsobilé náklady. Rozvrhová základna je poté tvořena sumou přepočtených úvazků vědeckých i ostatních laboratoří. Celkové režijní

náklady areálu zjistíme součtem podílu režijních správních nákladů připadajících na jednotlivé areály a režijních provozních nákladů téhož areálu. Tím jsou zjištěny režijní náklady na areál, které jsou očištěny od nezpůsobilých nákladů. Rozvrhovou základnou jsou pak celkové přímé náklady daného areálu. Podílem sumy celkových režijních nákladů areálu a přímých nákladů areálu je získána procentní sazba, která bude využita pro stanovení úplných režijních nákladů u všech činností ústavu.

Výpočet koeficientu pro rok 2011 byl proveden s použitím účetních dat za rok 2009. Výpočet je prováděn v MS Excel. Data jsou importována z iFIS

Na schůzce představitelé ústavu zmínili, že uvažují o rozvrhové základně výnosy. To je však z hlediska teorie manažerského účetnictví nevhodné. Výnosy totiž nelze chápat jako původce vzniku nákladů.

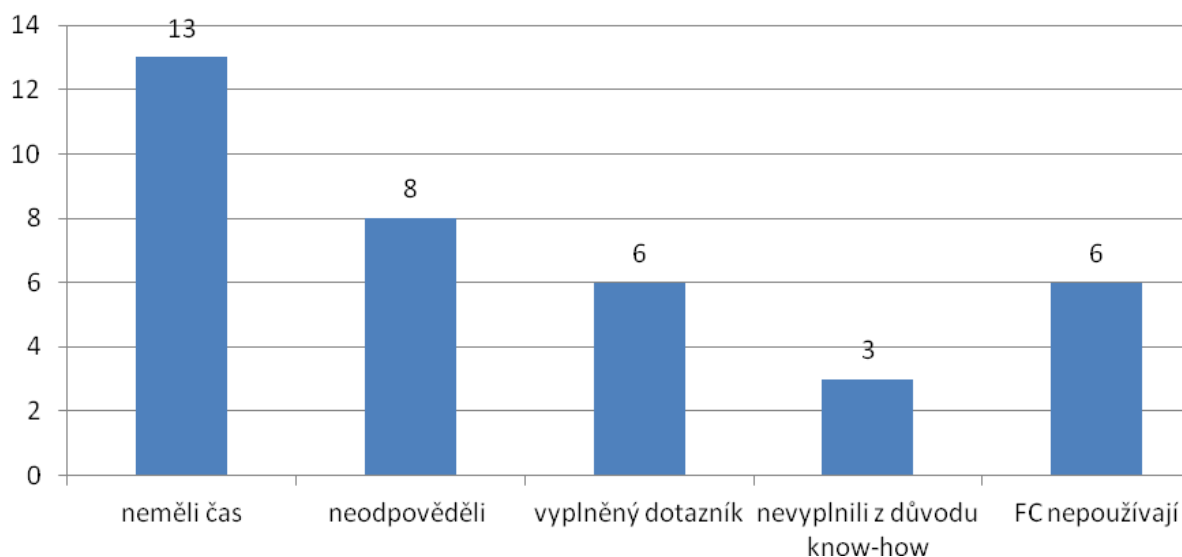
Pokud bych měla porovnat dvě výše uvedené schůzky z hlediska praktické inspirace pro praxi Technické univerzity v Liberci, domnívám se, že pro TUL přínosnější schůzka s Dr. P. Flachem z univerzity v Leidenu a to hlavně z těchto důvodů:

- Leiden používá timesheets a to pouze u projektů, které vyžaduje poskytovatel. Tuto praxi v současnosti aplikuje také Technická univerzita v Liberci, která nepočítá s centrálním zavedením jednotných výkazů práce v rámci všech činností.
- Metodika fullcost v rámci Univerzity v Leidenu pracuje při zpřesnění výše alokovaných nepřímých nákladů s odhady. To je však z pohledu českých univerzit z důvodu principů uvedených v Příloze č. 10 OPVaVPI nepřijatelné. TUL při zpřesnění alokace nepřímých nákladů plánuje započítávat nárůsty cen energií a ostatních nepřímých nákladů na základě např. dodatků smluv s teplárnami na nadcházející rok. Vzhledem k tomu, že je tento postup doložitelný a není pouhým odhadem, auditoři z firmy Deloitte Audit s.r.o., konstatovali, že tento přístup je v souladu s Přílohou č. 10 OPVaVPI.
- Univerzita v Leidenu, jak již bylo zmiňováno, používá pro výpočet fullcostu MS Excel stejně tak jako Technická univerzita v Liberci. Důvodem využití MS Excel je

zejména jeho flexibilita, nízké náklady a snadná srozumitelnost pro široký okruh uživatelů.

3.5 Výsledky přímého dotazování soukromých podniků se sídlem v České republice

V rámci dalšího šetření byly dotazovány soukromé firmy opět s cílem zjištění nejlepších zkušeností z praxe a jejich aplikace pro Technickou univerzitu v Liberci. Celkem bylo dotazováno 36 soukromých firem s různým předmětem činnosti a různé velikosti. Firmy byly nejprve telefonicky kontaktovány. Po telefonické domluvě byl dotazník zaslán osobě, které se ve firmě touto problematikou zabývá - nejčastěji se jednalo o ekonomy. Dotazování se soustředilo na firmy zejména v Libereckém kraji, byly také osloveny firmy z Prahy, Brna a Olomouce. Z celkového počtu dotazovaných se 13 firem omluvilo s odkazem na nedostatek času, v 6 firmách nepoužívají žádnou metodiku kalkulací, ve 3 firmách se omluvili s odkazem na interní zákaz sdělovat informace tohoto druhu, 8 firem na dotazník neodpovědělo vůbec a 6 firem dotazník vyplnilo. Tuto statistiku rekapituluje následující graf:



Obrázek 12: Statistika dotazovaných soukromých firem z ČR
Zdroj: vlastní šetření

Následující tabulka shrnuje vyplněné dotazníky u soukromých firem. Vyhodnocení a doporučení. Pro praxi TUL bude uvedeno pod tabulkou.

Tabulka 15: Dotazník – soukromé podniky z ČR

Organizace	Dopravní podnik města Liberce a Jablonce nad Nisou	Pink lak, s.r.o.	Kovospol a.s.	BOHEMIA Production s.r.o.	Stavebniny Petr Rozmajzl	Auria s.r.o.
Důvod zavedení fullcost	Výkazy o veřejné dopravě dle zákona č. 493/2004 (trakce BUS) a Vyhlášky č. 241/2005 (trakce TRAM), stanovení kalkulačních sazeb pro aktivaci majetku	Přesný výpočet kalkulací	Nákladová přehlednost	Výpočet kalkulací	Přesné kalkulace	Neuvedeno
Na jaké významné překážky organizace narazila?	Rozdílná struktura výkazů pro jednotlivé trakce	Žádné	Žádné	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno
Stručný popis organizační struktury: počet zaměstnanců, celkový obrat, nepřímé náklady, celkové náklady v roce 2011.	456 zaměstnanců FTE, celkové výnosy 557 158 tis. Kč, náklady 555 853 tis. Kč	Obrat 100 mil Kč, 50 zaměstnanců	Neuvedeno	Obrat 30 mil Kč, 7 zaměstnanců,	Obrat 5 mil Kč, 5 zaměstnanců	10 zaměstnanců
Předmět činnosti	-provádění staveb, jejich změn a odstraňování, opravy silničních vozidel, provozování dráhy a drážní dopravy, silniční motorová doprava, vnitrostátní příležitostná osobní, mezinárodní příležitostná osobní, vnitrostátní veřejná linková, mezinárodní linková, provozování autoškoly	lakýrnictví	obráběčství, zámečnictví, nástrojařství	poradenská činnost, výroba	silniční nákladní doprava, výroba nožířských výrobků, nástrojů a železářských výrobků, zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení maloobchod, kromě motorových vozidel Balicí činnosti	specializovaný maloobchod se smíšeným zbožím, montáž a údržba telekomunikačních zařízení, poskytovatel služeb v elektronických komunikacích
Sídlo	Liberec III, Mrštíkova 3, PSČ 461 71	Hejnice, Lázeňská 160, PSČ 463 62	Na Svahu, Cvikov II. PSČ 471 54	Chrastava, Liberecká 306, PSČ 463 31	Chrastava, Střelecký vrch 679, PSČ 463 31	Veleckého 1834/16, Židelnice, Brno
Stručný popis ekonomické struktury.	Nákladová střediska: např. odbyt, správa, provoz ...	Výroba, správa, management, sklady,	Správa, výroba, administrativní nákladové středisko...	Neuvedeno	Prodej, správní	Neuvedeno
V jaké fázi zavádění se vaše organizace nachází?	Zavedeno	Zavedeno	Zavedeno	Zavedeno	Zavedeno	Zavedeno

Kolik má organizace poskytovatelů dotací?	Statutární město Liberec, Statutární město Jablonec nad Nisou, Ministerstvo financí	Žádné	Žádné	Žádné	Žádné	Žádné
Jakým způsobem eliminuje organizace nezpůsobilé náklady?	Důsledný kalkulační vzorec zakázek, výběrová řízení	Neuvedeno	Průběžná kontrola nákladů	Neuvedeno	Neuvedeno	Přesné kalkulace
Jaké má organizace interní předpisy?	Pokyn ekonomického ředitele	Pokyn majitele	Neuvedeno	Pokyn finančního ředitele	Neuvedeno	Nemají
Jaké rozvrhové základny organizace používá?	Jednicové mzdy, vozokilometry	m ² , kapacita výroby v hodinách	m ² , FTE	m ² , FTE	Ks	m ² , počet zaměstnanců
Používá v rámci současné metodiky odhady?	Ano	Ano	Ano	Ano	Ne	Ano
Jak často jsou počítány sazby pro kalkulaci nepřímých nákladů?	5 * za rok	Min 2 * ročně, dle potřeby	2*ročně	4* ročně	Každý týden	2* ročně
Jaký SW se pro účely FC používá?	Pro FC se používá Excel jinak IS QI	Excel	Neuvedeno	Excel	Excel	Excel
Je používán timesheets?	Ano	Zavádí se	Ne	Ne	Ne	Ano
Jaký je / bude Váš přístup k odpisům přístrojů a jejich kalkulaci v rámci různých kalkulačních jednic (projektů, zakázek apod.) - používáte přístrojové deníky?	Odpisy jsou součástí kalkulace	Odpisy součástí kalkulace	Součástí kalkulace	Součástí kalkulace	Neuvedeno	Nákladová položka – součástí kalkulace

Zdroj: Interní materiály projektu, vlastní zpracování

Vyhodnocení dotazníkového šetření soukromých podniků a doporučení pro praxi Technické univerzity v Liberci

Soukromé firmy, které vyplnily dotazník

- Dopravní podnik města Liberce a Jablonce nad Nisou se sídlem v Liberci v současné době zaměstnává 456 zaměstnanců. Celkové výnosy za rok 2011 činily 557 158 tis. Kč a celkové náklady 555 853 tis. Kč. Předmětem činnosti je provádění staveb, opravy silničních vozidel, provozování dráhy a drážní doprava a další.
- Pink lak, s. r. o. se sídlem v Hejnicích. Firma zaměstnává 50 zaměstnanců. Za rok 2011 generovala obrát ve výši 100 milionů Kč. Hlavním předmětem činnosti je lakýrnictví. Firma se soustředí hlavně na lakování interiérových dílů pro automobilový průmysl.
- Kovospol a. s. se sídlem ve Cvikově. Předmětem činnosti této společnosti je obráběčství, zámečnictví a nástrojařství.
- BOHEMIA Production s. r. o. má sídlo v Chrastavě. Firma zaměstnává 7 zaměstnanců. V roce 2011 měla obrát 30 milionů Kč. Hlavní činností je vybavování servisních středisek pro značky Volkswagen, Porsche, BMW. Vedlejší činností je poradenská činnost v oblasti účetnictví a personalistika.
- Stavebniny Petr Rozmajzl mají sídlo v Chrastavě. Zaměstnávají 5 zaměstnanců a v roce 2011 byl obrát společnosti 5 milionů Kč. Hlavní činností je silniční a nákladní doprava, výroba nožířských výrobků, zprostředkování maloobchodu a další.
- Auria s. r. o., společnost se sídlem v Brně. Hlavní činností je specializovaný maloobchod se smíšeným zbožím, údržba a servis telekomunikačních zařízení.

Z tabulky je zřejmé, že většina firem zaváděla tuto metodiku z důvodu přesného vyčíslení kalkulačních sazeb. Nejčastější rozvrhovou základnou jsou stejně tak jako u univerzit m².

Sazby pro kalkulaci režijních nákladů jsou počítány minimálně 2 x do roka. Stavebniny Petr Rozmajzl počítají dokonce každý týden. Podniky pro kalkulaci režijních nákladů používají odhady a vycházejí z účetních údajů předešlého období. Výkazy práce jsou používány ve dvou firmách a v jedné se zavádějí. V Pink lak, s.r.o., kde se zavádějí výkazy práce se, prozatím eviduje pouze docházka a to systémem TimePro.

Nezpůsobilé náklady podniky nejčastěji eliminují důslednou kalkulací a výběrovým řízením nebo průběžnou kontrolou.

Pro výpočet režijních nákladů podniky stejně jako univerzity používají MS Excel.

Odpisy jsou u podniků brány jako nákladová položka a jsou součástí kalkulace.

Dalo by se očekávat, že v soukromých podnicích bude kladen velký důraz na přesné vyčíslení nákladů a porozumění této problematice. Při dotazování v jednotlivých firmách jsem se setkala se základními nedostatky, co se týče znalostí základní terminologie, jako jsou např. přímé a nepřímé náklady či kalkulace. V soukromém sektoru se rozúčtování nákladů pravděpodobně nepojmenovává metodikou fullcost, což vysvětluje i fakt, proč mnozí dotazovaní tento pojem neznali.

I přes výše zmíněné nedostatky si myslím, že firmy mají náklady důsledně hlídané a to hlavně z důvodu konkurenceschopnosti a spíše o svém know-how nechtějí hovořit. TUL by se měla inspirovat hlavně u velkých mezinárodních firem, které obdobnou metodiku mají již několik let úspěšně zavedenou. Je zapotřebí uvést, že univerzita má v zavádění této metodiky daleko složitější podmínky v porovnání s podniky. Mezi hlavní překážky určitě patří různé požadavky poskytovatelů dotací.

4. Doporučení pro praxi TUL

Jak vyplývá z předchozích kapitol, Technická univerzita v Liberci pracuje na své vlastní metodice fullcost velmi aktivně. K tomu jí vede fakt, že pokud chce i nadále získávat finanční prostředky pro vědu a výzkum, je tato metodiky dle požadavků většiny poskytovatelů podmínkou. Zároveň je zapotřebí tuto metodiku neustále přizpůsobovat požadavkům. Pro další praxi TUL doporučuji.

- Vyhotovení manuálu pro soubor MS Excel RozRez, ve kterém probíhá výpočet nákladových koeficientů pro účely stanovení nepřímých nákladů. Popis postupu kalkulace je sice zaznamenám v Pokynu č. 1/2009, ale neobejde se bez dalšího vysvětlení ze strany kvestora. Tímto by se předešlo problémům v případě absence některé z limitovaného počtu osob, které jsou se systémem seznámené.
- Je zapotřebí zanést do interních předpisů TUL zásady, které vyplývají z Přílohy č. 10 OP VaVPI a těmi jsou: v rámci jednoho subjektu se musí používat jednotná metodiky. Stejná metodika se musí používat ve vědecko - výzkumných projektech, metodika musí být schválena MŠMT, v průběhu účetního roku není možné metodiku měnit, změny metodiky podléhají schválení MŠMT, metodika musí být založena na skutečných údajích - nejsou zde povoleny žádné odhady. Dále je také zapotřebí určit, jak se bude postupovat v případě změny metodiky fullcost v rámci trvání jednoho projektu. TUL v tomto případě může zpracovat nový interní předpis nebo začlenit tyto postupy do stávajícího pokynu kvestora č. 1/2009.
- Univerzita by se měla snažit eliminovat nezpůsobilé náklady a to tak, že identifikuje a případně vytvoří nové nákladové účty pro nezpůsobilé náklady.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zjištění aktuálního stavu využívání metodiky fullcost organizacemi doma i v zahraničí, komparace organizací pracujících na své vlastní metodice fullcost a stanovit doporučení pro další praxi Technické univerzity v Liberci.

V první kapitole bylo popsáno členění a alokace nákladů společně s metodami kalkulací. Bylo uvedeno několik druhů kalkulací: kalkulace plných nákladů, variabilních nákladů, metoda ABC, kalkulace životního cyklu, kalkulace cílových nákladů, kalkulace standardních nákladů. Ke každé byly uvedeny výhody a nevýhody. V závěru je uvedeno, že pro praxi TUL je nejvhodnější přírážková diferencovaná metoda, která zohledňuje různé rozvrhové základny, které TUL využívá a dále metoda plných nákladů.

Další kapitola pojednávala o aktuálním stavu kalkulací režijních nákladů na TUL. Univerzita zde byla v krátkosti představena. Dále byla popsána stávající metoda kalkulace režijních nákladů.

Předposlední kapitola pojednává o aktuálním stavu metodiky fullcost v zahraničí. V zemích EU je tato metodika na různé úrovni implementace. Nejlépe je na tom Nizozemí, kde metodiku fullcost využívají všechny univerzity. Naopak nejhůře Polsko, kde se zatím o této metodice pouze hovoří. V ČR byla modifikace fullcostu podpořena projektem, který financuje náklady spojené se zavedením metodiky na mimopražských univerzitách. Tento projekt získalo celkem 8 mimopražských univerzit. V rámci kapitoly byly také porovnány jednotlivé přístupy v USA, Kanadě, Novém Zélandu, Velké Británii a Irsku. Nejvhodnější přístupem pro podmínky TUL je, dle mého názoru, metoda aplikovaná ve Velké Británii – tzv. TRAC. TRAC je jednou z nejpřesnějších metodik určování režijních nákladů. V rámci této kapitoly bylo dále vyhodnoceno dotazníkové šetření na českých a zahraničních univerzitách a v českých podnicích, které mělo za cíl vyhodnotit současnou situaci. Jak průzkum ukázal, mezi českými univerzitami není dosud žádná, která by měla udělenou certifikaci metodiky fullcost od Ministerstva školství či Evropské komise. V zahraničí mají tuto certifikaci z dotazovaných univerzit univerzity v holandském Leiden a Amsterdam. České univerzity jsou spíše na začátku implementace. Hlavní motivací pro zavedení

metodiky jsou zejména interní důvody a to využití pro strategické řízení financování svých činností a pro přesné vyčíslení režijních nákladů v rámci všech činností. Mezi další motiv patří požadavky poskytovatelů. Nejčastější informační systémy pro zpracování fullcostu je MS Excel. Objevují se zde i programy jako SAP, IFIS a Magion, ty ale v konečné fázi pro výpočet fullcostu nejsou používány. V rámci dotazníku bylo zjištěno, že univerzita v Českých Budějovicích a Univerzita Tomáše Bati používají odhady, což je z hlediska OPVaVPI nepřijatelné. U zahraničních univerzit používá odhady univerzita v Leidenu. I přes to byla jejich metodika certifikována Evropskou komisí, z čehož lze usuzovat přísnější požadavky na univerzity v ČR ze strany českých poskytovatelů oproti praxi v jiných státech EU. Z dotazníku dále vyplývá, že zavedení metodiky fullcost vyžadovalo u zahraničních univerzit změnu organizační nebo ekonomické struktury. České univerzity žádnou změnu nepředpokládají. V praxi TUL již proběhly některé úpravy v ekonomické struktuře. Univerzity, jak v Čechách, tak v Evropě se nacházejí v různém stádiu zavádění této metodiky. Je zde rozpětí od fáze seznamování až po konečnou fázi, kdy je metodika již úspěšně implementována a schválena Evropskou komisí. Sazby pro kalkulaci nepřímých nákladů v ČR jsou nejčastěji počítány 1 x ročně, Jihočeská univerzita dokonce počítá některé sazby 1 x za semestr. V zahraničí některé univerzity kalkulují nákladové koeficienty 2 x do roka. Pro praxi TUL by bylo, podle mého názoru, vhodné počítat sazby 2 x do roka, aby bylo zajištěno, že výpočet bude co nejpřesnější. Výkazy práce jsou na univerzitách většinou zpracovány pouze pokud to vyžaduje poskytovatel. Přístupy k odpisům přístrojů jsou na školách různé. Některé školy tuto problematiku neřeší, některé v rámci FC nekalkulují, některé ano. V Leidenu pokud je stroj pořízen z projektu, jedná se o náklad přímý.

V rámci dotazníkového průzkumu byly dotazovány také soukromé firmy. Celkem bylo osloveno 36 firem s různým předmětem podnikání a různé velikosti. Z vyplněných dotazníků vyplývá, že firmy zavedly tuto metodiku hlavně z důvodu přesného vyčíslení nákladů a strategického řízení. Sazby pro kalkulaci nepřímých nákladů jsou počítány více jak 2 x ročně. Ve většině podniků neznají pojem metoda fullcost i když reálně tuto metodu používají. Podniky pro kalkulaci režijních nákladů používají odhady a vycházejí z účetních údajů předešlého období. Výkazy práce jsou pro účely kalkulací používány ve dvou firmách a v jedné se zavádějí. Nezpůsobilé náklady podniky nejčastěji eliminují důslednou kalkulací a výběrovým řízením nebo průběžnou kontrolou. Pro výpočet režijních nákladů

podniky stejně jako univerzity používají MS Excel. Odpisy jsou u podniků chápány jako nákladová položka a jsou součástí kalkulace.

Soukromé podniky i přes neznalost některých základních pojmů mají v současnosti metody stanovení nepřímých nákladů v porovnání s univerzitami daleko více propracované a to hlavně z důvodu konkurenceschopnosti. V posledních letech, se zavádění metodiky fullcost stává u univerzit nutností a to hlavně z důvodu potřeb strategického řízení a dále z důvodu požadavků poskytovatelů. Pevně věřím, že Technická univerzita v Liberci bude při zavádění své metodiky fullcost úspěšná a získá certifikaci od Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy.

Seznam použité literatury

- [1] ŽIŽKA, M. *Diplomový seminář* [online]. [vid. 2012-03-21]. Dostupné z: http://multiedu.tul.cz/index.php?content=multi_uziv&uzivatel=49.
- [2] ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vydání Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [3] DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. 1., vydání Praha: C.H.Beck, 2005. 168 s. ISBN 80-71-79-809-6
- [4] EUA. *Financially sustainable universities. Towards full costing in European universities*. Brussels: European University Association asbl, 2008. 83 pgs. ISBN 9789078997085
- [5] FIBÍROVÁ, J., L., ŠOLJAKOVÁ, J., WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 248 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [6] FORREST, E. *Activity-Based Management*. New York: McGraw Hill, 1996. 375 s. ISBN 0-07-021588-X
- [7] KRÁL, B. aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd. Praha: Management Press, 2006. 623 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [8] LEPIČOVÁ, L. Úvod do problematiky „fullcost“ neboli „vykazování úplných nákladů“ *ECHO*. 2009, č. 2. ISSN 1214-7982
- [9] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9
- [10] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 4., rozšířené vyd. Praha: Grada, 2007. 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4
- [11] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5., rozšířené vyd. Praha: Grada, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1
- [12] ŠOLJÁKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003. 146 s. ISBN 80-7261-087-2

Internet

- [13] CZELO: *Prezentace Fullcost v Evropě* [online]. [vid. 2012-03-21]. Dostupné z: www.czelo.cz/dokums_raw/prezentace_Fullcost_v_Evrope.pdf.
- [14] EUA: *EUA Membership* [online]. [vid. 2012-03-30]. Dostupné z: <http://www.eua.be/eua-membership-and-services/Home.aspx>.
- [15] EUA: Fullcost Coimbra University [online]. [vid. 2012-03-30]. Dostupné z: http://www.eua.be/Libraries/Country_Workshop_France_2010/CW_France_WGA_Gomes_Martins.sflb.ashx.
- [16] EUA: *Fullcosting at university of Helsinki*: [online]. [vid. 2012-03-30]. Dostupné z: http://www.eua.be/Libraries/Country_Workshop_Belgium_2011/Camilla_Osterberg_Dobson_-_Implementing_full_costing_at_the_University_of_Helsinki.sflb.ashx.
- [17] FP7: „*Fullcosting*“ *úvod do problematiky* [online]. [vid. 2012-03-21]. Dostupné z: www.fp7.cz/dokums_raw/lepicovafullcostuvoddoprobatiky_1253196931.pdf.
- [18] FP7: *Fullcost Leiden University* [online]. [vid. 2012-03-21]. Dostupné z: http://www.fp7.cz/dokums_raw/3flachpresentation-20091110-full-cost-leiden-university_1258548091.pdf.
- [19] FP7: *Full-Cost metoda – zkušenosti ZPČ v Plzni* [online]. [vid. 2012-03-21]. Dostupné z: http://www.fp7.cz/dokums_raw/7bulinfullcostzeuvplzni30309_1238505763.pdf.
- [20] Indirect Cost Program: *Indirect costs program* [online]. [vid. 2012-03-21]. Dostupné z: <http://www.indirectcosts.com/calculations/index-eng.aspx>.
- [21] ISIK: About ISIK [online]. [vid. 2012-03-10]. Dostupné z: <http://en.isikun.edu.tr/about/detail.aspx?SectionID=yondpkKrjGxolx4hZ5GoYg%3d%3d&ContentId=LMW2Tojaa08Ead0cnJPf6Q%3d%3d>.
- [22] JCPSG: *Transparent Approach to Costing (TRAC)* [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z: <http://www.jcpsg.ac.uk/guidance/>.
- [23] MENDELU: *O univerzitě* [online]. [vid. 2012-03-10]. Dostupné z: http://www.mendelu.cz/cz/o_univerzite.

- [24] MŠMT: *Indikativní tabulka se seznamem příjemců v rámci OP VK* [online]. [vid. 2012-03-21]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/21238>.
- [25] Technologické centrum AV ČR: *TRAC* [online]. [vid. 2012-03-10]. Dostupné z: http://www.tc.cz/dokums_raw/4tim-faehnrich-presentation-prague_1258548091.pdf.
- [26] TUL: *Výroční zprávy o činnosti* [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z: http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108.
- [27] UHK: *Informace o univerzitě* [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z: <http://www.uhk.cz/cs-cz/o-univerzite/uredni-deska/uredni-deska-uhk/Stranky/default.aspx>.
- [28] Wageningen university [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z: <http://www.wageningenuniversity.nl/UK/about/>.
- [29] White House: *Circulars A21* [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z: http://www.whitehouse.gov/omb/circulars_a021_2004.
- [30] The Allen Consulting Group: *Recording the fullcost of university research* [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z: http://www.innovation.gov.au/Research/ResearchBlockGrants/Documents/Allen_Issues_Paper.pdf.

Bibliografie

- [31] ACCA: *Financial Management and Control Study Text*. London: BPP Professional Education, 2004. ISBN 0-7517-1665-0
- [32] MARJÁNOVÁ, J. *K problematice „fullcost“ ve výzkumu*. Liberec, 2009. 123 s., 11 s. příl. Diplomová práce (Ing.). Technická univerzita v Liberci, Fakulta ekonomická, Katedra financí a účetnictví.
- [33] MORSE, D. C., J. L. ZIMMERMAN. *Managerial Accounting*. 1st ed., Boston: McGraw – Hill, 1997. ISBN 0-256-18955-2

Seznam příloh

Příloha A	Směrnice kvestora 3/2010 pro organizaci a zajišťování doplňkové činnosti	114
Příloha B	Pokyn č. 1/2009 upravující výpočet režijních nákladů.....	120
Příloha C	Pokyn upravující výpočet režijních nákladů v rámci projektů OPVK .	127
Příloha D	Pokyn o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek	129
Příloha E	Vnitřní směrnice Ústavu pro experimentální botaniku	133
Příloha F	Zápis z jednání Univerzita Leiden, Holandsko	166



Příloha A Směrnice kvestora 3/2010 pro organizaci a zajišťování doplňkové činnosti



Technická univerzita v Liberci

461 17 Liberec 1, Studentská 2

Telefon: 485351111, Fax: 485105882

Pokyn kvestora č. 3/2010				
Název:	Pokyn k nepřímým nákladům projektů ESF OP VK			
	Jméno:	Funkce:	Datum:	Podpis:
Autor:	Bartáková Naděžda	vedoucí OUC	26.10.2010	
Schválil	Ing. Vladimír Stach	kvestor TUL	26.10.2010	
Revize:	01	Platné od:	Dnem podpisu	
Rozsah platnosti:	Platné pro realizátory projektů OP VK..			

Obsah

1. Úvod a legislativní rámec 1
2. Postup vykazování nepřímých nákladů 1

1. Úvod a legislativní rámec

Tento pokyn je vydáván v souladu se 4. verzí Příručky pro příjemce (PPP) OP VK (<http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/prirucka-pro-prijemce-op-vk>), str. 61 a dále.

2. Postup vykazování nepřímých nákladů

Na základě požadavků řídicího orgánu je na TUL stanoven následující postup:

V rámci OPVK budou dle 4. verze Příručky pro příjemce k proplácení výdajů spojených s projektem sloužit dva bankovní účty, a to:

- pro přímé výdaje - PROJEKTOVÝ ÚČET, na nějž máte smlouvu o zřízení bankovního účtu,
- pro nepřímé výdaje – PROVOZNÍ ÚČET ŠKOLY.

Pro účely evidence nepřímých nákladů bude zřízena nová činnost – 102 – nepřímé náklady projektu (viz aktualizovaný pokyn kvestora č. 1/2010 - http://www.tul.cz/zamestnanci/vnitri-normy/pokyny-a-pravidla-kvestora_51).

Povinností řešitelů bude při čerpání těchto nepřímých nákladů vyznačovat na jednotlivé doklady (účetní, personální) činnost **102** a **číslo pracoviště**, do poznámky **NN – číslo projektu** (pro účely filtrace nákladů). Na základě tohoto textu budou příslušné doklady proúčtovány do nákladů pracoviště na příslušný nákladový účet s činností 102.

Stránka 1 z 6

Pod touto činností budete také moci provádět kontrolu evidence jednotlivých nepřímých výdajů, kterou si můžete podružně vést v samostatné tabulce či jiné formě, která Vám bude vyhovovat

Na konci účetního roku, tj. k 31. 12. daného roku, respektive při ukončení projektu jste povinni dát „**Příkaz k proúčtování čerpaných nepřímých nákladů**“ (<http://www.tul.cz/zamestnanci/formulare/>) do OUC na k tomu účelu určeném formuláři. Na základě zaslání pokynu provede OUC proúčtování těchto nepřímých nákladů na vrub projektového účtu, a to na analytický účet 549195 – Jiné ost. náklady – Nepřímé náklady projektu a ve prospěch příslušného pracoviště pod činností 102. Po zaúčtování budou finanční prostředky z bankovního účtu projektu převedeny na bankovní účet školy.

Na konci účetního roku je nutno pamatovat na to, aby na projektovém účtu byl dostatek finančních prostředků pro uvedený převod.

Nepřímé náklady je nutno vést důsledně. MŠMT sice dle PPP tvrdí, že nepřímé výdaje nebudou kontrolovány, ovšem platí, že „*Výše NN, která bude považována za způsobilou, je dána procentem vzhledem k prokázaným způsobilým přímým nákladům projektu bez křížového financování a je stanovena v právním aktu. Nebudou-li tedy vyčerpány veškeré přímé náklady plánované ve schváleném rozpočtu projektu nebo budou-li v průběhu realizace projektu některé přímé náklady vyhodnoceny jako nezpůsobilé, úměrně tomu bude krácena i absolutní výše NN.*“ (viz PPP). Přístup k nákladovému účtu katedry mají vedoucí kateder, správci rozpočtu a tajemnice fakult. Jednotlivé platby rozklíčujete **dle činnosti 102 a čísla projektu.**

Z nepřímých výdajů budou hrazeny zejména výdaje spojené s:

- administraci projektu – mzdové náklady, služby,
- režii,
- tuzemským cestovným,
- pořízením spotřebního zboží,
- pořízením propagačních předmětů, ... (viz PPP).

Postup dle PPV OP VK– verze 4:

5.3.3 Nepřímé náklady

Za účelem ulehčení realizace a kontroly projektů v oblasti nákladů spojených především s jejich administrací, kdy náklady spojené s přípravou podkladů a jejich následnou kontrolou v některých případech převyšovaly samotné vykazované náklady je umožněno tzv. zjednodušené vykazování výdajů formou nepřímých nákladů. **Pokud projekt na základě výzvy využívá tyto tzv. nepřímé náklady (dále „NN“), platí pro rozlišení přímých a nepřímých nákladů následující:**

- Nepřímé náklady zahrnují zejména náklady spojené s administrací projektu. Kromě nákladů na administraci sem mohou být zařazeny také náklady, které souvisí s prací s cílovou skupinou, nicméně jsou vykonávány v rámci běžných činností organizace příjemce pomoci nebo partnera a nelze je proto jednoznačně přiřadit k aktivitám projektu. Vzhledem k tomu, že NN jsou svojí

Stránka 2 z 6

povahou neinvestiční, nemohou být v rámci NN hrazeny investiční výdaje. Způsobilost NN je dále omezena nařízením (ES) č. 1081/2006.⁴⁵

▪ Přímé náklady jsou náklady, které jsou zpravidla přímo přiřaditelné k určité konkrétní aktivitě projektu. Přímé náklady jsou vykazovány a ověřovány dle standardních postupů pravidel způsobilosti.

Mezi přímé náklady nelze v rozpočtu projektu (resp. žádosti o platbu) zařadit: Náklady na odměňování pracovníků, kteří vykonávají v rámci organizace příjemce či partnera aktivity:

vedení účetnictví včetně vedení mezd pracovníků;

vedení rozpočtu (netýká se činností zahrnutých pod pozici finančního manažera);

personalistika;

zajištění školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci v režimu stanoveném právními předpisy ČR;

zajištění ostražky;

zajištění úklidu a čištění;

zajištění opravy a údržby zařízení a vybavení a využívaných nemovitostí;

zajištění publicity pomocí z ESF (zejména dle článku 8 nařízení Komise (ES) č. 1828/2006), včetně monitoringu tisku, (např. inzerce, pronájem prostor pro tiskovou konferenci, občerstvení na tiskovou konferenci, výroba propagačních předmětů, letáků apod.), s výjimkou případů, kdy jsou opatření publicity hlavní činností projektu (zejména u projektů zaměřených na změnu povědomí cílové skupiny apod.);

správa počítačových sítí a internetových stránek, včetně jejich aktualizace;

kopírování;

tisk pro administraci projektu a pro publicitu;

náklady na tvorbu FKSP za pracovníky, kteří jsou v rámci projektu hrazeni podle metodiky nepřímých nákladů.

Cestovné realizačního týmu, jehož předmětem jsou:

veškeré cestovní náhrady spojené s vnitrostátními pracovními cestami (není rozhodující, jakým dopravním prostředkem se cesta uskutečnila - např. služebním nebo soukromým vozidlem, hromadnou dopravou, taxi aj.);

veškeré náklady na provoz vozidel k vnitrostátním cestám;

Zařízení a vybavení a kancelářské prostředky v následujících položkách:

náklady na nákup papírů (včetně bloků), materiálu na laminování, psacích potřeb, kancelářských sponek, šanonů, desek na dokumenty, CD, DVD, audiokazet, videokazet a disket jakožto nosičů dat (bez ohledu na jejich využití v projektu, tj. zda jsou nezbytné pro administraci projektu či pro cílovou skupinu);

náklady na spotřební a kancelářský materiál (jiný než v předchozí odrážce) určený pro administraci projektu (nikoli materiál pro cílovou skupinu projektu), tj. veškerý materiál či drobné předměty, které nemají charakter zařízení nebo přístroje nebo jsou určeny k jednorázové nebo postupné spotřebě a jejich životnost nepřesahuje dobu 1 roku;

náklady na pořízení zásob či materiálu pro zajištění občerstvení pracovníků projektu nebo cílové skupiny;

náklady na čisticí prostředky a nástroje, resp. přístroje (s výjimkou případů, kdy je pro své zapojení do projektu využívá cílová skupina);

odpisy budov využívaných pro realizaci projektu;

odpisy zařízení či vybavení, které slouží k administraci projektu (tj. nepoužívá ho pro své zapojení do projektu cílová skupina);

náklady na nákup zařízení a vybavení a spotřebního materiálu, které jsou pořizovány za účelem zajištění publicity pomocí z ESF (zejména dle článku 8 nařízení Komise (ES) č. 1828/2006).

Náklady na nákup služeb, jejichž předmětem je:

nájemné kanceláře a dalších prostor využívaných realizačním týmem projektu (včetně publicity projektu), pronájem prostor pro práci s cílovou skupinou projektu patří mezi přímé náklady (např. pronájem učebny, pronájem prostor pro chráněnou dílnu apod.);

nákup vody (vodné, stočné), paliv a energie (elektřina, topení apod.), v prostorech využívaných k realizaci projektu;

internetové a telefonické připojení, fax, poštovné, dopravné, balné;

vedení účetnictví včetně vedení mezd pracovníků;

vedení rozpočtu;

daňové a právní poradenství a konzultace;

zajištění personalistiky;

zajištění školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci v režimu stanoveném právními předpisy ČR;

nájem či operativní leasing zařízení či vybavení, které slouží k administraci projektu (tj. nepoužívá ho pro své zapojení do projektu cílová skupina);

zajištění opravy a údržby zařízení a vybavení a využívaných nemovitostí;

zajištění publicity pomocí z ESF (zejména dle článku 8 nařízení Komise (ES) č. 1828/2006), včetně monitoringu tisku, (např. inzerce, pronájem prostor pro tiskovou konferenci, občerstvení na tiskovou konferenci, výroba propagačních předmětů, letáků apod.), s výjimkou případů, kdy jsou opatření publicity hlavní činností projektu (zejména u projektů zaměřených na změnu povědomí cílové skupiny apod.);

správa počítačových sítí a internetových stránek, včetně jejich aktualizace;

kopírování;

tisk pro administraci projektu a pro publicity;

bankovní poplatky včetně bankovních poplatků za mezinárodní finanční transakce (zahraniční platby, výběry hotovosti v zahraničí, konverzní poplatky atd.);

administrace výběrových/zadávacích řízení nezbytných pro projekt a další služby spojené se zadáváním zakázek (inzerce, poradenství atd.).

notářské a správní poplatky nutné pro realizaci projektu (např. ověřování dokumentů atd.);

úklidové a čisticí služby;

zajištění ostrahy;

pojištění majetku využívaného k realizaci projektu.

Pro nepřímé náklady se uplatňují následující pravidla: U nepřímých nákladů se vždy má za to, že tyto náklady vznikly a jsou způsobilé ve výši odvozené od jejich podílu na způsobilých

Stránka 4 z 6

přímých nákladech snížených o položky křížového financování. **Dokladování a kontrola čerpání nepřímých nákladů**

NN se nedokládají a neprokazují jednotlivými účetními doklady. Výše NN, která bude považována za způsobilou, je dána procentem vzhledem k prokázaným způsobilým přímým nákladům projektu bez křížového financování⁴⁶ a je stanovena v právním aktu. Nebudou-li tedy vyčerpany veškeré přímé náklady plánované ve schváleném rozpočtu projektu nebo budou-li v průběhu realizace projektu některé přímé náklady vyhodnocené jako nezpůsobilé, úměrně tomu bude krácena i absolutní výše NN. Procento NN stanovené v právním aktu však zůstane stejné, bez ohledu na skutečnou výši způsobilých přímých výdajů.

V případě, že v průběhu realizace projektu dojde k přesunu prostředků z/do křížového financování, změní se současně základna pro výpočet nároku na částku připadající na NN, a tím i absolutní výše NN, na které má příjemce nárok.

Příjemce má však nárok maximálně na vyplacení částky dotace schválené v právním aktu, tato částka nemůže být překročena. V případech, kdy dojde ke snížení křížového financování a současně příjemce vyčerpá veškeré přímé náklady (a tyto budou uznány coby způsobilé), nebude v závěrečném vyúčtování dodrženo % nepřímých nákladů původně stanovené v právním aktu.

Předmětem kontroly na místě vykonávané **ze strany poskytovatele dotace** nebude kontrola jednotlivých účetních dokladů vztahující se k NN, a tedy ani to, na jaké konkrétní výdaje byly NN použity. I přesto se předpokládá, že prostředky poskytnuté na NN byly využity na projekt. Smyslem NN totiž není uhrazení části nákladů na kmenovou činnost organizace, nýbrž zjednodušení administrace. Pravidly NN nejsou nijak dotčeny **účetní postupy organizace ani povinnosti** organizací se stanovenými limity mzdové regulace; tyto organizace mohou v rámci NN proplatit prostředky na platy nebo ostatní osobní náklady, současně však tyto prostředky evidují a nemohou o ně překročit stanovené limity. Plnění povinností organizace vyplývajících z právních předpisů, interních směrnic i z právního aktu o poskytnutí podpory jsou předmětem případné kontroly ze strany ÚFO.

Příjemce může zálohovou platbu čerpat v průběhu realizace projektu libovolným způsobem na přímé a nepřímé náklady, přičemž však nesmí ohrozit plynulost financování. Vzhledem k tomu, že výše každé další zálohové platby se odvíjí od výše způsobilých přímých nákladů, vykázaných a schválených v předchozí ŽoP, zvýšených o odpovídající % NN, je zřejmé, že příjemce nesmí vyčerpat celou zálohovou platbu pouze na nepřímé náklady. Z hlediska plynulosti financování je naopak žádoucí, že jejich čerpání z jednotlivých zálohových plateb by mělo pokud možno odpovídat % stanovenému v právním aktu. Proporcionalitu čerpání NN bude sledovat i poskytovatel dotace (viz níže).

Doporučený postup pro čerpání nepřímých nákladů: Proporcionalitu čerpání NN lze řešit např. tak, že příjemce si vždy po obdržení zálohové platby stáhne částku připadající na NN v příslušné zaslané záloze (vypočítanou dle % NN ve vztahu k přímým nákladům bez křížového financování stanovených v právním aktu) na provozní účet organizace. Stále však musí mít na paměti, že konečná výše NN musí na konci projektu procentuálně odpovídat skutečně vyčerpaným a prokázaným způsobilým přímým výdajům projektu. Proto se příjemci doporučuje průběžně sledovat vývoj čerpání nepřímých nákladů ve vztahu k částce přímých nákladů (bez křížového financování), která byla v předložených žádostech o platbu odsouhlasena poskytovatelem jako vyčerpané způsobilé výdaje projektu. **Pro lepší přehled o výdajích souvisejících s projektem doporučujeme příjemci např. zřídit pro přímé a nepřímé**

náklady zvláštní účetní střediska. V případě, že se při závěrečném vyúčtování projektu zjistí, že na NN bylo čerpáno více, než bylo způsobilé, bude takto čerpaná částka vymáhána a hlášena coby podezření na porušení rozpočtové kázně a nesrovnalost. Je-li v projektu zapojen partner s finančním příspěvkem, je rozložení čerpání přímých a nepřímých nákladů u příjemce a partnera na jejich vlastním uvážení. Poskytovatel podpory sleduje čerpání NN ve vztahu k celému projektu.

Postup pro předkládání žádostí o platbu Příjemce nejprve vyplní přílohu ŽoP – soupisku účetních dokladů, která má pro NN stanovené paušálem speciální formát.

Částku vyplněnou v řádce „Požadováno na přímé a nepřímé náklady celkem“ v soupisce účetních dokladů, poníženou o příjmy projektu, např. o kladné úroky na účtu⁴⁷ zanesੇ příjemce do pole „Předpokládané celkové výdaje“ ŽoP v Benefitu.

Částku vyplněnou v řádce „% nepřímých nákladů“ v soupisce zanesੇ příjemce do pole „Nepřímé náklady stanovené paušální sazbou“ v části „Specifické výdaje“ ŽoP v Benefitu. Tato částka je automaticky zaokrouhlena programem MS Excel matematicky; případné odchylky vzniklé zaokrouhlením je poskytovatel podpory oprávněn dorovnat v závěrečné ŽoP.

Postup pro sledování čerpání nepřímých nákladů

Proporcionalitu čerpání NN sleduje poskytovatel i příjemce podpory. Cílem je zabezpečení plynulého financování v průběhu projektu a snaha o to, aby příjemce v závěru projektu nemusel vracet prostředky kvůli přečerpání nároku na NN. Příjemce podpory je povinen průběžně sledovat vývoj čerpání nepřímých nákladů ve vztahu k částce přímých nákladů (bez křížového financování), která byla v předložených žádostech o platbu odsouhlasena poskytovatelem jako vyčerpané způsobilé výdaje projektu.

Příloha B Pokyn č. 1/2009 upravující výpočet režijních nákladů

Technická univerzita v Liberci

Pokyn č. 1/2009

POKYN UPRAVUJÍCÍ VÝPOČET „REŽIJNÍCH“ NÁKLADŮ NA JEDNOTLIVÝCH ČINNOSTECH TUL

I. Úvod a legislativní rámec

Technická univerzita v Liberci (dále jen TUL) jako veřejná vysoká škola hospodařící v souladu se Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách vykonává v rámci své hlavních činností „vědeckou, výzkumnou, vývojovou nebo další tvůrčí činnost podle zvláštních právních předpisů“ a dále v rámci své hlavní činnosti „uskutečňuje bakalářské, magisterské a doktorské studijní programy a programy celoživotního vzdělávání“. Vedle hlavní činnosti provozuje tzv. doplňkovou činnost „podle směrnice kvestora pro doplňkovou činnost“. (cit. Statut TUL).

Hospodaření TUL se řídí Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v souladu s příslušnými vyhláškami a Českými účetními standardy týkajícími se účetnictví organizací veřejného sektoru a ostatními zvláštními právními předpisy.

Při kalkulaci nákladové náročnosti jednotlivých činností TUL je jedním z důležitých úkolů správná alokace nákladů na tzv. kalkulační jednici. Z obecného pohledu kalkulace jsou náklady členěny na přímé, tj. náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním výkonem, a nepřímé, resp. režijní náklady, které se nevážou k jednomu konkrétnímu výkonu, ale zajišťují průběh veškeré činnosti TUL v širších souvislostech. Standardní a základní struktura výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici je vyjádřena v tzv. kalkulačním vzorci.

Tento pokyn vymezuje způsob výpočtu nákladů nepřímo souvisejících s jednotlivými výkony v rámci hlavní a doplňkové činnosti na Technické univerzitě v Liberci.

II. Vymezení pojmů

Náklad = hodnotově vyjádřené účelné, hospodárné a efektivní vynaložení ekonomických zdrojů TUL jako veřejné vysoké školy, účelově související s její činností;

Kalkulace = činnost vedoucí k zjištění či stanovení nákladů na výkon či jinou kalkulační jednici, která je přesně druhově, objemově a jakostně vymezena svými parametry;

Kalkulační jednice = konkrétně vymezený výkon, tj. např. konkrétní projekt V a V, zakázka v rámci doplňkové činnosti, vzdělávací činnost na jednotlivých fakultách a ústavech TUL;

Přímé náklady = náklady bezprostředně, tj. přímo související s konkrétní kalkulační jednicí (např. přímé mzdy, přímý materiál, odpisy zařízení, cestovné přímo související s kalkulační jednicí apod.). Při jejich stanovení na jednu kalkulační jednici je zpravidla využívána metoda prosté kalkulace dělením;

Nepřímé, resp. režijní náklady = náklady nepřímo související s konkrétní kalkulační jednicí (např. nepřímé mzdy pracovníků TUL a dále např. energie, odpisy budov, cestovné nepřímo související s konkrétní kalkulační jednicí apod.). Jejich vyvolání je však v příčinné souvislosti s touto kalkulační jednicí. Při jejich stanovení na konkrétní kalkulační jednici jsou na TUL využívány níže uvedené nákladové koeficienty. (Pro označení nepřímých nákladů v rámci projektů V a V je také používán pojem „doplňkové náklady“.)

III. Způsob výpočtu nepřímých, resp. režijních nákladů

Metoda kalkulace nepřímých nákladů na Technické univerzitě v Liberci probíhá v 5 základních fázích, při kterých jsou nepřímé náklady postupně přiřazovány ke konkrétní kalkulační jednici (fakultě, ústavu či konkrétní činnosti).

Základní fáze identifikace a kalkulace nepřímých nákladů:

1. Proces vymezení a alokace nepřímých nákladů na TUL začíná identifikací organizačních režijních nákladových středisek, na které jsou účtovány nepřímé náklady TUL a které zajišťují činnosti na TUL v širších souvislostech. Režijními nákladovými středisky jsou (včetně příslušné interní zkratky a čísla):

A. Nákladová střediska správní:

- kancelář rektora (SAV, 9902),
- kanceláře prorektorů (PRO, 9912),
- kancelář kvestora (KVE, 9903),
- oddělení účtáren (OÚC, 9920)
- referát pro rozpočet (RPR, 9901)

B. Nákladová střediska provozní:

- oddělení investiční výstavby a dislokace (RIV, 9905),
- referát provozu budov a správy majetku (OPS, 9930),
- oddělení údržby (SPU, 9931),
- středisko domovníci, vrátní (SPD, 9932),
- středisko úklid (SPL, 9935),
- referát správy energ. zařízení (SPE, 9936),
- středisko provozních nákladů (TUL, 9000) = hlavní režijní nákladové středisko.

C. Nákladová střediska ostatní:

- referát pro zahraniční styky, vědu a výzkum (9904, RZS),
- referát pro ochranu a bezpečnost zdraví (RDB, 9906),
- univerzitní knihovna (UKN, KOS ... KFO, 9710 – 9799),
- referát telekomunikací – telefonní ústředny (SPV, 9933),
- archiv a služba studentům (ASL, 9911),
- středisko síť (SST, 9938),
- ediční fond a vydavatelské univerzitní středisko (EFO, 9913 - 9919 + VUS, 9907),
- oddělení matriky a informačních systémů (OMS, 9945 - 9949),
- středisko pošta, komunikace (SPP, 9934),
- sklad kancelářských potřeb (SKP, 9937).

D. Oddělení organizační a personální (OOP, 9910).

Na výše uvedená nákladová střediska (kromě hlavního režijního nákladového střediska č. 9000) jsou účtovány takové nepřímé náklady, které jsou jednoznačně a snadno identifikovatelné podle místa vzniku a odpovědnosti. Takovými nákladovými druhy jsou například osobní náklady, náklady na materiál, náklady na služby, cestovné vzniklé v přímé souvislosti s činnostmi těchto režijních nákladových středisek.

E. Celoškolské učebny a posluchárny. Celoškolské učebny nejsou samostatným režijním nákladovým střediskem. Jsou vymezeny tak, aby bylo možné sledovat nákladovost 1 m² plochy těchto univerzitních prostor, jež jsou využívány fakultami, ústavy, Centrem dalšího vzdělávání (CDV) a Akademickým koordinačním střediskem (SKO) TUL, kdy jsou prostřednictvím celkové metráže těchto prostor kalkulovány nepřímé náklady z nákladového střediska provozních nákladů č. 9000.

2. Mezi výše uvedenými režijními nákladovými středisky má nákladové středisko č. 9000 (tzv. hlavní režijní nákladové středisko) zvláštní postavení, které je dáno tím, že jsou zde účtovány takové režijní náklady, které nemohou být jednoznačně přiřazeny ke zbývajícím režijním nákladovým střediskům. Na toto nákladové středisko (č. 9000) jsou tak účtovány tyto nákladové druhy: náklady na elektřinu, vodné, stočné, plyn a také odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného z dotace a odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného z neveřejných prostředků. Při kalkulaci nepřímých nákladů jsou v této fázi odečteny odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného z dotace tak, aby nebyla porušena příslušná legislativa upravující podporu V a V aj. Celková výše nepřímých nákladů je dále upravena o některé další rozpočtové úpravy jako jsou odečet fondu účelově určených prostředků a stipendií, aby nedocházelo k duplicitě nákladů. Na tomto nákladovém středisku zpravidla nejsou účtovány žádné osobní náklady a cestovné.

Prvotní fází alokace nepřímých nákladů je proto alokace nepřímých nákladů z hlavního režijního nákladového střediska č. 9000 (po výše uvedených úpravách) na zbylá režijní nákladová střediska a také na celoškolské učebny a posluchárny podle metráže plochy, jež tato nákladová střediska, resp. Celoškolské učebny a posluchárny využívají.

3. Proces kalkulace nepřímých nákladů pokračuje stanovením tzv. rozvrhových základů. Technická univerzita v Liberci pro účely kalkulace nepřímých nákladů zvolila 5 rozvrhových základů:

- rozpočet všech fakult, univerzitních ústavů, CDV, SKO a Kolejí (po odečtu dotací na projekty V a V náležejících spolupříjemcům), které představují příčinu vzniku nepřímých nákladů na správních nákladových střediscích;
- celkový počet studentů (včetně kombinovaného studia) v daném akademickém roce a zaměstnanců v pracovně právním vztahu (PPV), tj. bez DPČ a DPP, kteří představují příčinu vzniku nepřímých nákladů na ostatních nákladových střediscích;
- celkový počet zaměstnanců TUL v pracovně právním vztahu (PPV) + zaměstnanci na DPP a DPČ, kteří představují příčinu vzniku nepřímých nákladů na nákladovém středisku Oddělení organizační a personální (OOP);
- metráž ploch všech fakult, univerzitních ústavů, CDV a SKO, která představuje příčinu vzniku nepřímých nákladů na provozních nákladových střediscích;
- metráž ploch celoškolských učeben a poslucháren vážená podílem využití jednotlivých učeben konkrétní fakultou, ústavem, CDV nebo SKO, která představuje příčinu vzniku nepřímých nákladů v rámci těchto prostor TUL.

4. Čtvrtou fází procesu alokace nepřímých nákladů na TUL je výpočet 5ti nákladových koeficientů (sazeb) dělením nepřímých nákladů příslušným využitím rozvrhové základny:

- **nákladový koeficient režie správní**, kdy je celkový rozpočet nákladů správních nákladových středisek dělen celkovým rozpočtem (po odečtu dotací na projekty VaV náležejících spolupříjemcům) všech fakult, ústavů TUL, CDV, SKO a Kolejí podílejících se na společných nákladech;
- **nákladový koeficient režie provozní**, kdy je celkový rozpočet nákladů provozních nákladových středisek dělen celkovou metráží ploch všech fakult, celoškolských ústavů TUL, CDV a SKO;
- **nákladový koeficient režie ostatní**, kdy je celkový rozpočet nákladů ostatních nákladových středisek dělen celkovým počtem studujících a zaměstnanců (PPV) v daném akademickém roce;
- **nákladový koeficient režie Oddělení organizačního a personálního (OOP)**, kdy je celkový rozpočet nákladů Oddělení organizačního a personálního dělen celkovým počtem zaměstnanců v PPV včetně DPČ a DPP a konečně
- **nákladový koeficient režie celoškolské**, kdy jsou celkové režijní náklady celoškolských učeben a poslucháren děleny celkovou metráží celoškolských učeben a poslucháren váženou podílem využití jednotlivých učeben konkrétní fakultou, ústavem, CDV nebo SKO.

Vzhledem k tomu, že nákladové koeficienty jsou počítány z reálných podkladů rozpočtů předchozího roku, jsou vypočtené režijní náklady upraveny podle očekávaných nepřímých nákladů v daném roce. Tyto nákladové koeficienty jsou pak na daný rok vždy zveřejněny při schvalování rozpočtu Akademickým senátem TUL a uvedeny ve Výročních zprávách o hospodaření TUL. Jsou každoročně vyhlašovány na poradě tajemnic.

5. Rozložení a stanovení režijních (doplňkových) nákladů na konkrétní kalkulační jednici. Na TUL jsou nejprve alokovány nepřímé náklady na konkrétní fakultu, celoškolský ústav, Centrum dalšího vzdělávání (CDV), Akademické koordinační středisko (SKO) a Koleje a to na veškerou jejich činnost (vědeckovýzkumnou, vzdělávací i doplňkovou). Takto vypočtená režie je pak dále alokována na konkrétní projekt vědy a výzkumu a na konkrétní zakázku doplňkové činnosti:

5.1 Při alokaci a stanovení konkrétní celkové výše režie v rámci konkrétní fakulty, celoškolského ústavu, Centra dalšího vzdělávání (CDV), Akademického koordinačního střediska (SKO) či Kolejí je v daném roce platný

- nákladový koeficient režie správní násoben celkovým rozpočtem (po odečtu dotací na projekty VaV náležejících spolupříjemcům) konkrétní fakulty (ústavu, CDV, SKO či Kolejí),
- nákladový koeficient režie ostatní násoben počtem zaměstnanců v pracovně právním vztahu (tj. bez DPČ a DPP) příslušné fakulty (ústavu, CDV, SKO či Kolejí) a studentů na fakultě (ústavu, CDV či SKO) v daném akademickém roce,
- nákladový koeficient režie OOP násoben počtem zaměstnanců v PPV a zaměstnanců na DPČ a DPP v rámci příslušné fakulty (ústavu, CDV, SKO či Kolejí),

- nákladový koeficient režie provozní násoben celkovou metráží ploch prostor využívaných danou fakultou (ústavem, CDV, SKO či Kolejemi) pro svou činnost,
- nákladový koeficient režie celoškolské násoben metráží ploch celoškolských učeben a poslucháren váženou podílem využití jednotlivých učeben konkrétní fakultou, ústavem, CDV nebo SKO.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režíř fakulty (resp. Ústavu, CDV, SKO či Kolej) TUL v daném roce.

5.2 Rozložení a stanovení režijních (doplňkových) nákladů na konkrétním projektu VaV. Při alokaci a stanovení konkrétní celkové výše režie na projekt VaV vynásobí odpovědný řešitel pro daný rok platný

- nákladový koeficient režie správní celkovým rozpočtem celkových uznaných nákladů v daném projektu VaV,
- nákladový koeficient režie ostatní vynásobí přepočteným množstvím výzkumných kapacit zaměstnanců činných v daném projektu,
- nákladový koeficient režie OOP přepočteným množstvím výzkumných kapacit zaměstnanců v pracovně právním vztahu (PPV) a zaměstnanců na DPČ a DPP činných v daném projektu,
- nákladový koeficient režie provozní přepočtenou metráží ploch prostor využívaných pro daný projekt.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režíř (doplňkovými náklady) daného projektu VaV v daném roce. Při vyúčtování v daném roce odpovědný řešitel vždy vydá **písemný příkaz** (viz příloha č. 1 tohoto pokynu) kvestorovi ke zúčtování vypočtené výše režie na vrub daného projektu. Při tomto zúčtování režijních nákladů uváží odpovědný řešitel vždy plán režijních (doplňkových) nákladů v projektu V a V. Pokud kalkulované režijní (doplňkové) náklady v daném roce přesáhnou v projektu VaV řešitelem plánovanou režii, je tento rozdíl hrazen z vlastních prostředků pracoviště řešitele mimo účelové prostředky daného projektu VaV. Příslušné zákony a nařízení VaV (Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů a Nařízení vlády č. 461/2002 Sb., o účelové podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o veřejné soutěži ve výzkumu a vývoji) také připouští, aby řešitel požádal poskytovatele o změnu výše režijních (doplňkových) nákladů.

Režijní (doplňkové) náklady budou přeúčtovány do projektu VaV z provozu školy (Příkaz k vyúčtování režie).

5.3 Rozložení a stanovení režijních nákladů na konkrétní zakázce v rámci doplňkové činnosti. Při alokaci a stanovení konkrétní celkové výše režie na zakázce doplňkové činnosti vynásobí odpovědný řešitel pro daný rok platný

- nákladový koeficient režie správní celkovým rozpočtem celkových uznaných nákladů v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie ostatní přepočteným množstvím řešitelských kapacit činných v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie OOP přepočteným množstvím kapacit zaměstnanců v PPV a na DPČ a DPP činných v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie provozní přepočtenou metráží ploch prostor využívaných pro danou zakázku.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režíř dané zakázky doplňkové činnosti v daném roce. Při vyúčtování odpovědný řešitel vždy vydá písemný příkaz – blíže viz platná Organizační směrnice kvestora č. 3/2008 a příloha č. 1 tohoto pokynu.

Režijní náklady budou přeúčtovány do zakázky doplňkové činnosti z provozu školy (Příkaz k vyúčtování režie).

6. Aktuální nákladové koeficienty pro rok 2009, jejich výpočet a dále výpočet režijních nákladů konkrétní fakulty, CDV, SKO a Kolej je uveden v souboru „RozRez09.xls“ na adrese K:/Rozpocet/Rok2009 v informačním systému kvestora.

- nákladový koeficient režie provozní násoben celkovou metráží ploch prostor využívaných danou fakultou (ústavem, CDV, SKO či Kolejemi) pro svou činnost,
- nákladový koeficient režie celoškolské násoben metráží ploch celoškolských učeben a poslucháren váženou podílem využití jednotlivých učeben konkrétní fakultou, ústavem, CDV nebo SKO.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režíř fakulty (resp. Ústavu, CDV, SKO či Kolejí) TUL v daném roce.

5.2 Rozložení a stanovení režijních (doplňkových) nákladů na konkrétním projektu VaV. Při alokaci a stanovení konkrétní celkové výše režie na projekt VaV vynásobí odpovědný řešitel pro daný rok platný

- nákladový koeficient režie správní celkovým rozpočtem celkových uznaných nákladů v daném projektu VaV,
- nákladový koeficient režie ostatní vynásobí přepočteným množstvím výzkumných kapacit zaměstnanců činných v daném projektu,
- nákladový koeficient režie OOP přepočteným množstvím výzkumných kapacit zaměstnanců v pracovně právním vztahu (PPV) a zaměstnanců na DPČ a DPP činných v daném projektu,
- nákladový koeficient režie provozní přepočtenou metráží ploch prostor využívaných pro daný projekt.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režíř (doplňkovými náklady) daného projektu VaV v daném roce. Při vyúčtování v daném roce odpovědný řešitel vždy vydá **písemný příkaz** (viz příloha č. 1 tohoto pokynu) kvestorovi ke zúčtování vypočtené výše režie na vrub daného projektu. Při tomto zúčtování režijních nákladů uváží odpovědný řešitel vždy plán režijních (doplňkových) nákladů v projektu V a V. Pokud kalkulované režijní (doplňkové) náklady v daném roce přesáhnou v projektu VaV řešitelem plánovanou režii, je tento rozdíl hrazen z vlastních prostředků pracoviště řešitele mimo účelové prostředky daného projektu VaV. Příslušné zákony a nařízení VaV (Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů a Nařízení vlády č. 461/2002 Sb., o účelové podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o veřejné soutěži ve výzkumu a vývoji) také připouští, aby řešitel požádal poskytovatele o změnu výše režijních (doplňkových) nákladů.

Režijní (doplňkové) náklady budou přeúčtovány do projektu VaV z provozu školy (Příkaz k vyúčtování režie).

5.3 Rozložení a stanovení režijních nákladů na konkrétní zakázce v rámci doplňkové činnosti. Při alokaci a stanovení konkrétní celkové výše režie na zakázce doplňkové činnosti vynásobí odpovědný řešitel pro daný rok platný

- nákladový koeficient režie správní celkovým rozpočtem celkových uznaných nákladů v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie ostatní přepočteným množstvím řešitelských kapacit činných v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie OOP přepočteným množstvím kapacit zaměstnanců v PPV a na DPČ a DPP činných v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie provozní přepočtenou metráží ploch prostor využívaných pro danou zakázku.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režíř dané zakázky doplňkové činnosti v daném roce. Při vyúčtování odpovědný řešitel vždy vydá písemný příkaz – blíže viz platná Organizační směrnice kvestora č. 3/2008 a příloha č. 1 tohoto pokynu.

Režijní náklady budou přeúčtovány do zakázky doplňkové činnosti z provozu školy (Příkaz k vyúčtování režie).

6. Aktuální nákladové koeficienty pro rok 2009, jejich výpočet a dále výpočet režijních nákladů konkrétní fakulty, CDV, SKO a Kolejí je uveden v souboru „RozRez09.xls“ na adrese K:/Rozpocet/Rok2009 v informačním systému kvestora.

Pokyn nabývá platnosti dne 1. 4. 2009.

Tímto termínem pozbývá platnost Pokyn č. 1/2008 upravující výpočet „režijních“ nákladů činnosti TUL.

Příloha č. 1 – Příkaz k vyúčtování doplňkových (režijních) nákladů na projektu VaV a zakázce doplňkové činnosti

Zpracovala: Ing. Markéta Dubová, Ph.D.

V Liberci, dne 23. 3. 2009

Ing. Vladimír Stach
kvestor

Rozdělovník: určeno ředitelům úcelových zařízení, tajemnicím fakult a celoškolských ústavů, vedoucím kateder, ústavů a oddělení, řešitelům V a V (předá tajemnice).



Věc: Příkaz k vyúčtování režie na projektu VaV, zakázky DČ

Číslo nákladového střediska projektu VaV, zakázky DČ:.....

Název projektu VaV, označení zakázky DČ:.....

Odpovědný řešitel:.....

Zúčtujte režijní (doplňkové) náklady na výše uvedené nákladové středisko ve výši

.....Kč.

Zdůvodnění vyúčtování pomocí nákladových koeficientů, jež jsou předmětem Výročních zpráv o hospodaření TUL:

A	B		C	D
Druh režie	Hodnota nákladového koeficientu		Parametry projektu V a V, zakázky DČ	Výpočet režie pro projekt V a V = C x B
Režie správní	Kč na 1Kč rozpočtu	rozpočet uznaných nákladů v projektu VaV, DČ tis. Kč
Režie ostatní	Kč na jednu osobu přepočtených kapacit v rámci projektu VaV, DČ ¹
Režie OOP	Kč na jednu osobu přepočtených kapacit v rámci projektu VaV, DČ ¹
Režie provozní	Kč na m ² plochym ² přepočtených ploch využívaných v rámci projektu VaV, DČ
Režie celkem	x	x	x Kč

Pozn. č. 1: Odpracovaná hodina odpovídá přibližně 0,0006 plného úvazku.

Nákladovost projektu VaV (zakázky DČ) z hlediska režijních nákladů v tomto roce je Kč. Projekt VaV bude zatížen částkou režie ve výši Kč, která je plánována v projektu VaV. Zbývající podíl z režie u projektu VaV, tj. Kč, bude hrazen z vlastních prostředků pracoviště řešitele mimo účelové prostředky výše uvedeného nákladového střediska projektu VaV.

.....
Odpovědný řešitel (projektu VaV, DČ)

.....
Správce rozpočtu (projektu VaV, DČ)

V Liberci dne

Rozdělovník: projekty VaV - kvestor
zakázky DČ - OUC

h

Příloha C Pokyn upravující výpočet režijních nákladů v rámci projektů OPVK

INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Pokyn kvestora 2/2009				
Název:	POKYN UPRAVUJÍCÍ VÝPOČET „REŽIJNÍCH“ NÁKLADŮ V RÁMCI PROJEKTŮ OPVK (kapitola rozpočtu č. 4)			
	Jméno:	Funkce:	Datum:	Podpis:
Autor:	Ing. Markéta Dubová, Ph.D.	Ekonom pro VaV	8. 4. 2009	
Schválil	Ing. Vladimír Stach	Kvestor		
Revize:	01	Platné od:		
Rozsah platnosti:	Platné pro všechny pracovníky TUL.			

I. Úvod a legislativní rámec

Technická univerzita v Liberci (dále jen TUL) jako veřejná vysoká škola hospodařící v souladu se Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách vykonává v rámci své hlavních činností „vědeckou, výzkumnou, vývojovou nebo další tvůrčí činnost podle zvláštních právních předpisů“ a dále v rámci své hlavní činnosti „uskutečňuje bakalářské, magisterské a doktorské studijní programy a programy celoživotního vzdělávání“. Vedle hlavní činnosti provozuje tzv. doplňkovou činnost „podle směrnice kvestora pro doplňkovou činnost“. (cit. Statut TUL).

Hospodaření TUL se řídí Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v souladu s příslušnými vyhláškami a Českými účetními standardy týkajícími se účetnictví organizací veřejného sektoru a ostatními zvláštními právními předpisy.

Při kalkulaci nákladové náročnosti jednotlivých činností TUL je jedním z důležitých úkolů správná alokace nákladů na tzv. kalkulační jednici. Z obecného pohledu kalkulace jsou náklady členěny na přímé, tj. náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním výkonem, a nepřímé, resp. režijní náklady, které se nevážou k jednomu konkrétnímu výkonu, ale zajišťují průběh veškeré činnosti TUL v širších souvislostech. Standardní a základní struktura výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici je vyjádřena v tzv. kalkulačním vzorci.

Tento pokyn se řídí Metodickým dopisem č. 5 ŘO OP VK čj.: 16 252/2008-41, který vymezuje režijní náklady na projektech OPVK, a v souladu s jeho požadavky na způsobilost nákladů v rámci kapitoly rozpočtu projektu č. 4 upravuje Pokyn č. 1/2009 Technické univerzity v Liberci.

II. Způsob výpočtu nepřímých, resp. režijních nákladů v rámci projektů OPVK

Metoda kalkulace nepřímých nákladů v rámci projektů OPVK probíhá v 5 základních fázích, při kterých jsou nepřímé náklady postupně přiřazovány ke konkrétní kalkulační jednici – projektu OPVK.

Základní fáze identifikace a kalkulace nepřímých nákladů:

1. Vymezení způsobilých režijních nákladových druhů v souladu s Metodickým dopisem:

1. spotřební zboží a provozní materiál,
2. telefon, poštovné, fax včetně internetového připojení
3. spotřeba vody, paliv a energie,
4. nájemné

2. Vymezení nezpůsobilých režijních nákladových druhů v souladu s Metodickým dopisem:

1. náklady na správu majetku nebo budov,
2. náklady na jejich údržbu,

Věc: Příkaz k vyúčtování režie na projektu OPVK

Interní číslo nákladového střediska projektu OPVK.....
 Název projektu OPVK.....
 Odpovědný řešitel.....

Zúčtujte režijní náklady za čtvrtletí (uvedte měsíce a rok) na výše uvedené nákladové středisko ve výši

.....**Kč.**

Rozpočtovou úpravu proveďte ve prospěch nákladového střediska č.....
 Zdůvodnění vyúčtování pomocí aktuálních přírážek (tabulku řešitel zkopíruje z formuláře MS Excel):

PARAMETRY (rozvrhové základny) pro výpočet přírážek:		
TUL:		
počet zaměstnanců celkem		
metráž ploch TUL celkem		m2
Projekt (doplňte název projektu) v rámci TUL:		
počet členů v řešitelském týmu projektu za TUL:		
metráž ploch využívaná pro projekt:		m2
počet čtvrtletí trvání projektu		
Výpočet přírážek:		
lidé = počet členů v projektu / zaměstnanci TUL celkem =		
metráž = metráž využívaná v projektu / celková metráž TUL =		

Výpočet režie za čtvrtletí		
nákladový druh	rozvrhová základna	výpočet
spotřeba el. energie	lidé	
spotřeba vody (vodné a stočné)	lidé	
spotřeba páry	m2	
spotřeba plynu	lidé	
úklid	m2	
internet	lidé	
celkem režie za čtvrtletí		
celkem dokladů za čtvrtletí		

.....
Odpovědný řešitel (projektu OPVK)

.....
Správce rozpočtu (projektu OPVK)

V Liberci dne.....

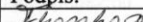

Příloha D Pokyn o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek



Technická univerzita v Liberci

461 17 Liberec 1, Studentská 2

Telefon: 485351111, Fax: 485105882

Pokyn Č. 02/2011				
Název:	Pokyn o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek			
	Jméno:	Funkce:	Datum:	Podpis:
Autor:	Ing. Martina Froschová	Asistent kvestora	31.1.2011	
Schválil	Ing. Vladimír Stach	kvestor	31.1.2011	
Revize:	02	Platné od:	Dnem podpisu	
Rozsah platnosti:	Platné pro všechny pracovníky TUL.			

Obsah

1. Úvod a legislativní rámec 1
2. Rozdělení přímých a nepřímých nákladů..... 2
3. Struktura režijních nákladových středisek a pracovišť 3

1. Úvod a legislativní rámec

Technická univerzita v Liberci (dále jen TUL) jako veřejná vysoká škola vykonává v souladu se Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a Zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje) tyto činnosti:

A) Hlavní činnost

- TUL uskutečňuje bakalářské, magisterské a doktorské studijní programy a programy celoživotního vzdělávání dle zákona 111/1998 Sb. a Statutu TUL,
- TUL vykonává vědeckou, výzkumnou, vývojovou nebo další tvůrčí činnost dle zákona 111/1998 Sb., 130/2002 Sb. a Statutu TUL,
- TUL vykonává ostatní činnost dle Statutu TUL.

B) Doplnková činnost

- TUL uskutečňuje doplňkovou činnost v souladu se zákonem 111/1998 Sb., statutem TUL a podle směrnice kvestora pro doplňkovou činnost.

Hospodaření TUL se řídí Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v souladu s příslušnými vyhláškami a Českými účetními standardy týkajícími se účetnictví organizací veřejného sektoru a ostatními zvláštními právními předpisy a Pravidly hospodaření TUL (Příloha č.x Statutu).

Při kalkulaci nákladové náročnosti jednotlivých činností fakult a ústavů TUL je jedním z důležitých úkolů správná alokace nákladů na tzv. kalkulační jednici. Z obecného pohledu kalkulace jsou náklady členěny na přímé, tj. náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním výkonem, a nepřímé, resp. režijní náklady, které se nevážou k jednomu konkrétnímu výkonu, ale zajišťují průběh veškeré činnosti univerzity, fakult a ústavů v širších souvislostech. Standardní a základní struktura výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici je vyjádřena v tzv. kalkulačním vzorci.

Tento pokyn vymezuje způsob evidence nákladů nepřímo souvisejících s jednotlivými výkony v rámci hlavní a doplňkové činnosti na jednotlivých fakultách a ústavech TUL.

2. Rozdělení přímých a nepřímých nákladů

Náklad = hodnotově vyjádřené účelné, hospodárné a efektivní vynaložení ekonomických zdrojů TUL jako veřejné vysoké školy, účelově související s její činností;

Kalkulace = činnost vedoucí k zjištění či stanovení nákladů na výkon či jinou kalkulační jednici, která je přesně druhově, objemově a jakostně vymezena svými parametry;

Kalkulační jednice = konkrétně vymezený výkon, tj. např. konkrétní projekt V a V, zakázka v rámci doplňkové činnosti, vzdělávací činnost na jednotlivých fakultách a ústavech TUL;

Přímé náklady = náklady bezprostředně, tj. přímo související s konkrétní kalkulační jednicí (např. přímé mzdy, přímý materiál, odpisy zařízení, cestovné přímo související s kalkulační jednicí apod.). Při jejich stanovení na jednu kalkulační jednici je zpravidla využívána metoda prosté kalkulace dělením;

Nepřímé, resp. režijní náklady = náklady nepřímo související s konkrétní kalkulační jednicí. Jejich vyvolání je však v příčinné souvislosti s touto kalkulační jednicí. Mezi nejčastější nepřímé náklady patří zejména:

- Náklady na spotřební materiál
 - o Knihy, časopisy
 - o Tonery
 - o Materiál ze skladu
 - o DDHM
 - o Kancelářské potřeby
 - o Nábytek
- Náklady na energie (elektřina, voda, plyn, pára)
- Reklamní zboží
- Opravy
- Cestovné
- Náklady na reprezentaci
- Ostatní služby
 - o Praní prádla
 - o Poštovní poplatky

- Telefony a služební hovory
- Přepravné
- Náklady na repre, občerstvení, potraviny
- Pronájmy
- Tisk sborníků, skript
- Inzerce
- Ověření listin
- Klíče
- SW – licence
- Kopírování
- Mzdové náklady bez stipendií
- Daně a poplatky
 - Členské příspěvky
 - Příspěvek na životní prostředí
 - Pokuty
 - Úroky
 - Kursové ztráty
- Dary, květiny, upomínkové předměty
- Manka a škody
- Jiné ostatní náklady
 - Poplatky bankám
 - Školení pracovníků
 - Pojištění
 - Účastnické poplatky
 - Náklady na stipendia
- Odpisy

Veškeré výše uvedené nepřímé náklady mohou představovat též náklady přímé za podmínky, že je lze jednoznačně přiřadit konkrétnímu výkonu. Při určení toho, zda se jedná o nepřímý náklad je rozhodující ten fakt, že nelze jednoznačně prokázat přímou vazbu pro danou činnost v rámci projektu VaV, zakázky doplňkové činnostiV případě mzdových nákladů lze u jednoho zaměstnance prostřednictvím interního rozúčtování evidovat jeho mzdu jako nepřímý (režijní) náklad (příkladem může být jeho mzda v době přípravy a podání projektu VaV) a posléze/a nebo současně jako přímý náklad v rámci nákladového střediska projektu VaV, který realizuje nebo pomáhá administrovat. Za určení (ne)přímosti odpovídá příslušný správce rozpočtu a příkazce operace.

3. Struktura režijních nákladových středisek a pracovišť

Nákladové středisko = základní ekonomická jednotka TUL označená zvláštním číselným kódem v číselnících TUL, která slouží pro vedení oddělené účetní evidence nákladů a výnosů (např. nákladové středisko projektu VaV – viz číselník grantů, nákladové středisko zakázky doplňkové činnosti – viz číselník zakázek doplňkové činnosti atd.).

Pracoviště (útvary) = základní organizační jednotka TUL realizující hlavní a/nebo doplňkovou činnost TUL označená zvláštním číselným kódem v číselníku útvarů TUL (např. katedra, ústav, laboratoř, děkanát, rektorátní útvary apod.). Pracoviště slouží pro vedení oddělené účetní evidence nákladů a výnosů na tomto pracovišti a dále pro evidenci neuznatelných nákladů projektů VaV, které dané pracoviště spravuje. Pracoviště dále spravuje svá nákladová střediska projektů VaV a zakázek doplňkové činnosti. Pracoviště může vytvořit tzv. režijní nákladové středisko.

Stránka 3 z 4

Režijní nákladové středisko = nákladové středisko označené zvláštním číselným kódem, které slouží pracovišti pro evidenci nepřímých nákladů pracoviště nebo pracovišť. Režijní nákladová střediska končí zpravidla číslicí „5“ a mají název Režie + název katedry/ústavu/centra/laboratoře apod. uvedený ve zkratce dle zkratky pracoviště, ke kterému se vztahuje (např. Režie NTI apod.). Zkratka a číselný kód musí být uvedeny v číselníku útvarů.

Režijní pracoviště (útvary) = takové pracoviště TUL, které vykonává řídicí a podpůrné činnosti pro pracoviště TUL. Režijní pracoviště vykazuje pouze nepřímé, resp. režijní náklady.

Fakulta/VŠ ústav má vždy alespoň tato dvě režijní pracoviště:

- 1) Děkanát/ředitelství (evidence nepřímých nákladů vedení fakulty, příp. fakulty jako celku, nejsou-li evidovány režijní náklady na nákladových pracovištích kateder)
- 2) Studijní oddělení (evidence nepřímých nákladů vzdělávací činnosti)

Každá fakulta/VŠ ústav je povinna si stanovit svou vnitřní strukturu režijních nákladových středisek a tato střediska přiřadit ke stávajícím pracovištím. Platí pravidlo, že jedno režijní nákladové středisko může sloužit i více pracovištím TUL.

Stanovení této vnitřní struktury režijních nákladových středisek bude mít každá fakulta/VŠ ústav ošetřeno ve svém interním předpise. Změna této struktury je možná jednou ročně před začátkem hospodářského roku.

Přílohy:

Číselník grantů

Číselník pracovišť

Číselník samoplátců - DČ

Číselník ostatních nákladových středisek (konference, dary, mezinárodní projekty, euroúčty)

Příloha E Vnitřní směrnice Ústavu pro experimentální botaniku

ÚSTAV EXPERIMENTÁLNÍ BOTANIKY AV ČR, v. v. i., ROZVOJOVÁ 263, 165 02 PRAHA 6 - LYSOLAJE

Směrnice č. 1/2010

o metodice vykazování skutečných nepřímých nákladů (Full Cost)

1 ÚVOD

1. Tato směrnice se zabývá problematikou vykazování skutečných způsobilých nákladů Ústavu experimentální botaniky AV ČR, v. v. i. (dále také „ÚEB AV ČR“ a „ústav“). Metodický pokyn řeší otázku vykazování skutečných nepřímých nákladů projektu, tedy metodiku přiřazování (rozpočítávání, alokace) režijních nákladů jak na projekty výzkumu a vývoje (dále také „VaV“), tak také ekonomické a jiné činnosti ÚEB AV ČR.
2. Pro vykazování skutečných způsobilých nepřímých nákladů na projekty VaV a zakázky je nutné mít fungující metodu alokace nepřímých nákladů na kalkulační jednici (dále také „Metodika Full Cost“ a „metodika“). Alokaci nepřímých nákladů instituce na kalkulační jednici se rozumí rozpočítání způsobilých nepřímých nákladů podle určité rozvrhové základny (příp. základny) na daný projekt VaV či zakázku (neboli tzv. kalkulační jednici).
3. Ve Zřizovací listině ÚEB AV ČR je uvedeno, že je ústav zřízen za účelem uskutečňování vědeckého výzkumu v oblasti experimentální botaniky, což je jeho hlavní činnost. Provozování činnosti hospodářské (další a jiné činnosti dle Zákona č. 345/2005, o veřejných výzkumných institucích) je tedy pro ÚEB AV ČR vyloučeno již v jeho Zřizovací listině. Z toho vyplývá, že hlavním zdrojem financování jsou veřejné finance pocházející jak z národní, tak také mezinárodních dotačních titulů. I přesto má ústav určité zdroje pocházející se soukromého sektoru. Jsou to však zdroje, které ústav získává při provádění své hlavní činnosti. Podíl soukromých zdrojů (zakázek) je oproti projektům VaV financovaným z dotačních titulů tak nevýznamný, že nebyl vytvořen žádný samostatný aparát, který by se zakázkami zabýval. Z těchto důvodů zde nevzniká potřeba odlišovat nepřímé náklady pro vědu a výzkum od dalších činností ústavu.

2 Definice

1. **Areál** – je pro účely této směrnice chápán dle článku 8 odst. 2 Organizačního řádu ÚEB AV ČR.
2. **Celkové nepřímé náklady areálu** – jsou tvořeny součtem poměrné části nepřímých nákladů správních připadajících na daný areál a nepřímých nákladů provozních daného areálu.
3. **Kalkulační jednice** – je úkol související s konkrétním projektem VaV nebo zakázkou, k jejíž tíži jsou účtovány všechny přímé náklady vztahující se k této činnosti. V účetní evidenci ÚEB AV ČR se jedná zejména o úkoly z článků 1 – 7 a článku 9 dle metodiky stanovené zřizovatelem, kterým je Akademie věd ČR. Kompletní seznam vědeckých úkolů z roku 2009 je uveden v Příloze č. 1.

4. **Nepřímé náklady** – se rozumí náklady, které nelze přímo přiřadit ke konkrétnímu úkolu, ale které byly organizací vynaloženy v souvislosti se zajištěním řešení projektu VaV či zakázky a zároveň mohou být doloženy účetním systémem ÚEB AV ČR. Řadí se sem náklady, které nejsou v rámci projektu VaV a zakázky považovány a účtovány za náklady přímé. Nepřímé náklady se sledují odděleně na režijních úkolech a pro účely jejich přesného vymezení je v ÚEB AV ČR dále členíme na nepřímé náklady správní a nepřímé náklady provozní. V žádném případě není přípustné, aby byl v rámci projektu tentýž účetní případ vykazován zároveň jako přímý i jako nepřímý. Nepřímé náklady organizace obsahují zejména náklady na vedení organizace a náklady podpůrných jednotek.
5. **Nepřímé náklady provozní** – jsou nepřímé náklady, které vznikají pouze v jednom nebo několika areálech ÚEB AV ČR a nesouvisí s činností pro ústav jako celek. Lze tedy říci, že jejich vznik souvisí zejména s provozem konkrétního areálu. Do nepřímých nákladů provozních patří zejména:
- a) náklady na energie sloužící pro provoz areálu (el. energie, plyn, pára, voda)
 - b) náklady na opravy a údržbu movitého i nemovitého majetku v areálu
 - c) náklady na příspěvky na stravování zaměstnanců v daném areálu
 - d) náklady na úklid a ostrahu areálu
 - e) náklady na pořízení ochranných pracovních pomůcek zaměstnanců areálu
 - f) náklady na provoz vozidel sloužících pouze pro účely jednoho areálu
 - g) náklady na revize a servis majetku umístěného v areálu
 - h) náklady na nájemné vztahující se k majetku umístěného v areálu
6. **Nepřímé náklady správní** – jsou nepřímé náklady, které jsou společné pro všechna pracoviště ÚEB AV ČR a nelze je tedy přiřadit pouze k jednomu či několika pracovištím ÚEB AV ČR. Jedná se především o tyto náklady:
- a) osobní a ostatní neinvestiční náklady související s ředitelstvím ÚEB AV ČR
 - b) osobní a ostatní náklady související s Technicko-hospodářskou správou ÚEB AV ČR sídlící s Lysolajích
 - c) osobní a ostatní neinvestiční náklady související s popularizací ÚEB AV ČR
 - d) náklady na společný autoprovoz
 - e) náklady na nákup časopisů a konsorcií
 - f) náklady na služby daňového poradce, právního poradce a auditorskou činnost
 - g) náklady vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci (BOZP)
 - h) náklady na úhradu pojištění
 - i) náklady na Výzkumnou stanici Čejetice
 - j) náklady na Školící středisko Nebřich
7. **Nepřímý (režijní) úkol** – na tomto úkolu se sledují nepřímé (režijní) náklady. Režijní úkoly jsou dle metodiky EO KAV zařazeny převážně do článku 8. Seznam nepřímých úkolů z roku 2009 je uveden v Příloze č. 2.
8. **Nezpůsobilé nepřímé náklady** – jsou nepřímé náklady, které jsou v pravidlech poskytovatelů dotací obvykle takto označeny, tedy jako nezpůsobilé, za účelem jejich vyloučení pro dotační financování daného projektu VaV. Jedná se zejména o zaplacené úroky, smluvní pokuty a penále, kurzové ztráty, odpisy majetku pořízeného z dotace apod. Seznam položek nezpůsobilých nákladů tvoří Přílohu č. 3. Výsledkem uvedeného postupu je relevantní výstup z účetního rozvrhu

ÚEB AV ČR, kterým jsou definovány syntetické a analytické účty účetní třídy odpovídající způsobitým nepřímým nákladům. Nezpůsobilé náklady tedy nejsou součástí nepřímých nákladů, které se touto metodikou dále rozpočítávají až na kalkulační jednici.

9. **Přímé náklady** – náklady, které přímo souvisí s řešením konkrétního projektu VaV, výzkumného úkolu nebo zakázky. Do přímých nákladů patří zejména:
 - a) osobní náklady zaměstnanců, kteří se přímo podílí na řešení daného vědeckého úkolu (např. mzda řešitele projektu VaV)
 - b) náklady na materiál, který se používá především na výzkumnou činnost (např. chemikálie, laboratorní plast)
 - c) náklady na cestovné vynaložené na pracovní cesty související s vědeckým úkolem (např. cestovné řešitele projektu při pracovní cestě na konferenci týkající se daného projektu)
 - d) náklady na služby, které souvisí s činností vztahující se výhradně k vědeckému úkolu (např. tisk posterů prezentujících výsledky činnosti na projektu VaV)
 - e) náklady na pořízení drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který se využívá výhradně pro činnost na konkrétním vědeckém úkolu (např. laboratorní váhy)
 - f) náklady na opravy majetku využívaného v souvislosti s daným vědeckým úkolem (např. oprava klimaboxu používaného pouze pro jeden projekt VaV)
10. **Rozvrhová základna** – lze definovat jako spojovací část mezi nepřímými náklady a kalkulační jednicí. V této metodice je použito několik rozvrhových základen, které jsou blíže specifikovány v příslušných kapitolách.
11. **Úkol** – pro účely této metodiky úkol znamená projekt VaV nebo jeho část, zakázku či jinou činnost, která je v účetním systému organizace oddělena analytickou evidencí (číslem úkolu), aby bylo možno sledovat účetní operace provedené v souvislosti s každým úkolem odděleně.

3 Východiska pro Metodiku Full Cost

1. Tato metodika stanovuje postup při výpočtu koeficientu nepřímých nákladů neboli koeficientu režie. Uvedený postup bude v ÚEB AV ČR uplatňován pro všechny činnosti, které jsou v rámci jeho hlavní činnosti prováděny a při nichž vznikají přímé náklady (např. projekty VaV, pořádání konferencí, šlechtění jablek, činnost redakce časopisů apod.).
2. Vzhledem k rozmístění ÚEB AV ČR do osmi areálů, ve kterých vznikají přímé náklady, je potřeba při rozpočítání celkových nepřímých nákladů na kalkulační jednice odlišit nepřímé náklady správní a nepřímé náklady provozní. Předpokladem pro správné odlišení těchto druhů nepřímých nákladů je pečlivá lokalizace (a účtování na správné úkoly) všech nepřímých nákladů souvisejících s provozem jednotlivých areálů. Pouze ty nepřímé náklady, které souvisí se všemi areály ÚEB AV ČR a nelze určit jejich podíl související s jednotlivými areály, budou označovány jako nepřímé náklady správní.
3. Předpoklady, které musí být splněny pro uznatelnost nepřímých nákladů:

- a) nepřímé náklady musí být dokladovatelné a kontrolovatelné, rozpočítávány rovným způsobem vůči všem zdrojům financování,
- b) všechna data budou brána z ekonomického informačního systému organizace, kterým je účetní systém iFIS a mzdový a personální systém ELANOR
- c) data použitá k výpočtu koeficientu režie vychází vždy z uzavřeného období (uzavřeného účetního roku)
- d) je nutné provádět roční revizi koeficientů režie s použitím účetních dat za poslední uzavřený účetní rok

4 Stanovení koeficientu režie

1. Při definování způsobilých nepřímých nákladů vztahujících se k činnostem s přímými náklady (projekty VaV a zakázky) bude postupováno dle Přílohy č. 4 – Struktura metodiky.
2. Celkové náklady ÚEB AV ČR dle Výkazu zisku a ztráty za rok 2009 jsou tvořeny náklady přímými a nepřímými. Přímé náklady účtovány v systému iFIS na přímé úkoly. Po odečtení přímých nákladů z celkových nákladů ÚEB AV ČR získáme náklady nepřímé, které je ještě nutno ponížít o odpisy majetku (syntetický účet 551) a naopak přičíst zaúčtované příspěvky projektů VaV na krytí nepřímých nákladů ústavu (analytický účet 50139), protože dle obvyklého způsobu účtování tyto příspěvky snižují celkové náklady ústavu. Výsledná suma v sobě obsahuje osobní náklady zaměstnanců hrazené z institucionálních zdrojů (dále také „osobní náklady institucionální“), nepřímé náklady správní a nepřímé náklady provozní. Až po oddělení části osobních nákladů institucionálních, které spadají do kategorie nákladů přímých, získáme skutečné celkové nepřímé náklady ÚEB AV ČR. V následujících bodech je popsán další postup při rozpočítávání celkových nepřímých nákladů na kalkulační jednici.

4.1 Osobní náklady institucionální

1. Specifickou skupinu nákladů ÚEB AV ČR tvoří osobní náklady zaměstnanců hrazené z institucionálních zdrojů (dotace od zřizovatele). Tyto náklady byly v roce 2009 v systému iFIS účtovány na úkolech s číselným označením 801600, 901600, 901610 a 901620. Je nutné určit vhodnou rozvrhovou základnu pro oddělení části těchto osobních nákladů připadajících mezi náklady přímé a nepřímé, které budou dále rozpočítány. Pro alokaci použijeme údaje z mzdového a personálního systému ELANOR, kde je uveden zdroj pro financování osobních nákladů jednotlivých zaměstnanců ústavu. Rozhodující bude záznam k 31.12.2009.

4.1.1 Rozvrhová základna pro osobní náklady institucionální

1. Pro rozpočítání osobních nákladů zaměstnanců hrazených z institucionálních zdrojů je stanovena rozvrhová základna odpovídající podílu mzdových nákladů institucionálně hrazených dle příslušnosti kmenového pracoviště zaměstnance do určitého pracoviště na celkových mzdových nákladech institucionálních. Relevantní data pro výpočet bodu 4.1.1 budou pocházet ze sestavy

Systemizace za období 12/2009. V Příloze č. 5 jsou rozdělena kmenová pracoviště tak, jak budou vnímána pro účely aplikace tohoto bodu. Jsou tam uvedena kmenová pracoviště, která se přiřadí mezi správní útvary a jim odpovídající část osobních nákladů institucionálních bude zahrnuta do nepřímých nákladů správních. Bez ohledu na zařazení kmenového pracoviště ředitele ústavu do skupiny pro přímé náklady musí být podíl odpovídající institucionálním mzdovým nákladům ředitele zařazen mezi nepřímé náklady správní.

4.2 Nepřímé náklady provozní

1. Nepřímé náklady provozní pro jednotlivé areály, na nichž vznikají přímé náklady, vyplývají z účetnictví ÚEB AV ČR, kde jsou účtovány v průběhu každého roku přímo na vyhrazené úkoly. Především se jedná o úkoly s názvem „Velká údržba areálu“, „Energie“ a „Ostatní režie areálu“. Tyto úkoly jsou v účetním systému iFIS označeny čísly 800xxx, 801xxx a 802xxx, kde znaky „xxx“ určují konkrétní areály. Seznam všech úkolů, na které byly v roce 2009 účtovány nepřímé náklady provozní, tvoří Přílohu č. 2.

4.2.1 Očištění o nezpůsobilé náklady

1. Nepřímé náklady provozní jsou se následně poníženy o náklady, které jsou pro účely některých výzkumných projektů označeny jako nezpůsobilé. Jedná se zejména o zaplacené úroky, smluvní pokuty a penále, kurzové ztráty apod. Vzhledem k faktu, že odpisy majetku pořízeného z dotace byly vyloučeny již ze sumy skutečných celkových nepřímých nákladů, není třeba se jimi zde nadále zabývat. Seznam položek nezpůsobilých nákladů tvoří Přílohu č. 3. Tyto nezpůsobilé náklady tedy nejsou součástí nepřímých nákladů provozních, které se zahrnou do celkových nepřímých nákladů.

4.3 Nepřímé náklady správní

1. Suma nepřímých nákladů správních je dána všemi nepřímými náklady, které jsou v účetním systému iFIS evidovány zejména v článku 8 a nebyly zahrnuty pod jednotlivé areály v rámci nepřímých nákladů provozních. Seznam úkolů, na něž byly v roce 2009 účtovány nepřímé náklady správní je uveden v Příloze č. 2.

4.3.1 Očištění o nezpůsobilé náklady

1. Pro další výpočet je nutné, aby byly z nepřímých nákladů správních odečteny veškeré náklady, které jsou pro účely některých výzkumných projektů označeny jako nezpůsobilé. Bude použit analogický postup k bodu 4.2.1, v němž je definováno očištění nepřímých nákladů provozních o náklady nezpůsobilé.

4.3.2 Rozvrhová základna pro nepřímé náklady správní

1. Nepřímé náklady správní snížené o nezpůsobilé náklady se rozpočítávají na jednotlivé areály podle rozvrhové základny tvořené sumou běžných a kapitálových výnosů vzniklých v daném areálu ÚEB AV ČR. Jedná se tedy o podíl výnosů areálu ku sumě výnosů všech areálů, přičemž nejsou započítány výnosy účtované jako celoustavní (tj. zaúčtované na nepřímých úkolech). Tato rozvrhová základna nejlépe odráží realitu a specifika naší výzkumné organizace. Vzhledem k převažujícímu zdroji financování, kterým jsou stále dotace z národních i mezinárodních veřejných zdrojů, se výnosy odvíjí především od úspěšnosti a kvality projektů VaV. Stávající trend přitom naznačuje, že by do budoucna měl růst podíl dotací z mezinárodních zdrojů, které jsou po administrativní stránce nesrovnatelně náročnější. V této oblasti vykonává správní aparát ÚEB AV ČR mnoho činností od poradenství týkající se podmínek poskytovatelů jednotlivých dotačních programů, přes právní servis, vedení odděleného účetnictví s ohledem na specifika konkrétních projektů VaV, až po zajištění služeb knihovny a popularizaci vědeckých výsledků.

4.4 Celkové nepřímé náklady areálu

1. Součtem odpovídajícího podílu nepřímých nákladů správních připadajících na jednotlivé areály a nepřímých nákladů provozních téhož areálu získáme celkové nepřímé náklady areálu, které jsou již očištěny o náklady nezpůsobilé.

4.4.1 Rozvrhová základna pro celkové nepřímé náklady areálu

1. Rozvrhovou základnou pro alokaci celkových nepřímých nákladů areálu na kalkulační jednotici jsou celkové přímé náklady, které byly zaúčtovány na přímé úkoly zařazené do tohoto areálu.

4.5 Výpočet koeficientu režie areálu

1. Koeficient režie areálu určíme podílem sumy celkových nepřímých nákladů areálu (správních i provozních) a sumy přímých nákladů vzniklých v daném areálu. Tímto výpočtem získáme procentní sazbu, která bude vyjadřovat poměr „nepřímých nákladů / přímých nákladů“ areálu a bude použita pro stanovení úplných nepřímých nákladů u všech činností ústavu.
2. Úplné nepřímé náklady související s kalkulační jednotici (projekt VaV či zakázka) se určí jako součin koeficientu režie areálu, v němž se tento přímý úkol uskutečňuje, a přímých nákladů toho konkrétního přímého úkolu.
3. Výpočet koeficientu režie areálů pro rok 2011 je proveden s použitím účetních dat vztahujících se k období od 1.1.2009 do 31.12.2009 a jeho podrobný postup je uveden v Příloze č. 6. Na tuto přílohu navazuje také Příloha č. 7 - Seznam zkratk použitých při výpočtu a Příloha č. 8 – Přehled vzorců použitých pro výpočet koeficientů režie areálů, které jsou rovněž nezbytnou součástí této směrnice.

4. Výpočet je prováděn s použitím aplikace Microsoft Excel na datech exportovaných z účetního systému iFIS, která jsou zaokrouhlena na dvě desetinná místa. V průběhu výpočtu není použito zaokrouhlení dříve než při postupu dle bodu 4.5 Výpočet koeficientu režie areálu, který bude vyjádřen jako procentní sazba zaokrouhlena dolů na 2 desetinná místa.

5 Aplikace Metodiky Full Cost

1. Výsledný koeficient režie bude použit u nově vznikajících projektů a po dobu trvání každého projektu zůstane tato metoda pro daný projekt nezměněna.
2. Vzhledem ke skutečnosti, že se účetní období uzavírá obvykle v únoru roku následujícího, lze provést výpočet aktuálního koeficientu režie nejdříve v měsíci březnu následujícího roku. Z toho je zřejmé, že stanovit aktuální koeficient režie, zpracovávaný pro rok 2011, je možné pouze z dat uzavřeného účetního období roku 2009. Analogicky bude postupováno v letech dalších.
3. Z toho tedy vyplývá, že koeficienty režie pro jednotlivé areály, které jsou uvedeny v Příloze č. 6, budou aplikovány pro nové projekty, které budou zahájeny v období od 1.1.2011 do doby než vstoupí v platnost koeficienty režie vycházející z účetních dat za rok 2010.
4. V březnu (po uzavření účetního roku 2010) budou vyhlášeny nové koeficienty režie pro jednotlivé areály a ty budou použity v žádostech o dotace na projekty VaV podávaných v roce 2011 (od doby vyhlášení nových koeficientů režie) a budou následně použity pro určení nepřímých nákladů těchto projektů VaV.
5. Pro každý projekt VaV bude použit koeficient režie odpovídající areálu ÚEB AV ČR, v němž má hlavní řešitel ÚEB AV ČR své kmenové pracoviště k datu podání žádosti o dotaci na tento projekt VaV.
6. U všech ostatních přímých úkolů bude vždy použit koeficient režie vyhlášený v předešlém kalendářním roce. Z toho tedy vyplývá, že koeficienty režie uvedené v Příloze č. 6 budou pro ostatní přímé úkoly aplikovány v období od 1.1.2011 do 31.12.2011. V roce 2012 se použije koeficient režie, který bude vyhlášen v březnu 2011 (resp. po uzavření účetního roku 2010).

6 Specifika podmínky poskytovatelů účelových zdrojů

1. Pro účely vykazování nepřímých nákladů u projektů, pro něž je daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) neuzpůsobitelným nákladem, se nepřímé náklady daného projektu sníží o část odpovídající koeficientu 0,1667, což odpovídá snížení o 16,67% z nepřímých nákladů projektu, a tím bude zaručeno, že do uznatelných nákladů projektu vstoupí pouze náklady v cenách bez DPH. Toto opatření zajišťuje, že bude DPH zcela vyloučeno z nepřímých nákladů projektu, protože uvedený koeficient odpovídá vyšší sazbě DPH, tedy 20%. Ve skutečnosti jsou však v nepřímých nákladech projektů zahrnuty jak náklady s vyšší, tak také nižší sazbou. Pro vyloučení jakýchkoliv pochybností odečítáme vždy automaticky vyšší sazbu DPH.

ÚSTAV EXPERIMENTÁLNÍ BOTANIKY AV ČR, V. V. I., ROZVOJOVÁ 263, 165 02 PRAHA 6 - LYSOLAJE

2. Pokud by podmínky poskytovatele dotace některého projektu VaV (resp. přímého úkolu) vylučovaly také jiný druh nepřímých nákladů než jsou uvedeny v Příloze č. 3 z nepřímých nákladů uznatelných pro daný dotační program, bude postupováno obdobně jako v článku 6 odst. 1, kde je popsán postup pro vyloučení DPH z nepřímých nákladů projektu VaV. Nepřímé náklady projektu budou tedy poníženy o odpovídající podíl těchto neuznatelných nepřímých nákladů na celkových nepřímých nákladech ústavu.
3. V případě, že u některých projektů VaV financovaných z účelových národních nebo mezinárodních zdrojů bude poskytovatelem finančních prostředků stanovena maximální hranice nepřímých nákladů a ten nebude pokrývat celkové nepřímé náklady projektu stanovené dle této metodiky, bude část nepřímých nákladů projektu VaV, která přesahuje stanovený maximální limit, označena jako nezpůsobilé náklady projektu a bude uhrazena z jiných zdrojů jako spoluúčast ÚEB AV ČR na daném projektu VaV.
4. U projektů VaV (příp. u jiného vědeckého úkolu), v jejichž projektové žádosti, smlouvě o poskytnutí dotace či jiném závazném dokumentu, již byly stanoveny nepřímé náklady odlišné od této metodiky, a současně ÚEB AV ČR nemá možnost toto nastavení pro daný projekt VaV (příp. jiný přímý úkol) změnit, tato metodika pro daný projekt VaV (příp. jiný přímý úkol) nebude aplikována.
5. V Příloze č. 9 jsou uvedeny specifiky pro žádosti o dotace z programu ALFA, podávané k Technologické agentuře České republiky (dále také „TAČR“), k datu uzávěrky žádostí dne 24. května 2010.

Platnost: 24. května 2010

Účinnost: 1. ledna 2011



Doc. RNDr. Eva Zažímalová, CSc.

ředitelka

Přílohy:

- Příloha č. 1 – Seznam vědeckých (přímých) úkolů
- Příloha č. 2 – Seznam nepřímých úkolů provozních a správních
- Příloha č. 3 – Přehled nezpůsobilých nákladů
- Příloha č. 4 – Struktura metodiky
- Příloha č. 5 – Rozdělení kmenových pracovišť
- Příloha č. 6 – Výpočet koeficientů režii areálů
- Příloha č. 7 – Seznam zkratk použitých při výpočtu
- Příloha č. 8 – Přehled vzorců použitých pro výpočet koeficientů režii areálů
- Příloha č. 9 – Specifiky pro žádosti o dotace z programu ALFA, TA ČR (2010)

Směrnice č. 1/2010

Stránka 8 z 8

Areál	Úkol	Náklady 2009 v Kč	Přímé náklady v Kč
	349120 Štorchová	226 000,06	Areál Lysolaje
	350120 Štorchová	547 010,82	55 015 595,41
	404120 Kolář	354 029,92	
	412120 Kamínek	1 694 444,00	
	425120 Štorchová	450 000,00	
	712120 Malbeck	41 614,00	
	412121 Navrátil	337 867,83	
	412123 Kamínek	627 768,46	
	412126 Malbeck	235 000,00	
	104130 Libus	679 046,18	
	111130 -Motyka	900 034,40	
	114130 Hoyerová	618 035,93	
	134130 Kamínek	907 239,28	
	218130 Zažímalová	2 390,00	
	220130 Perry	4 290,00	
	351130 Vaňková	970 032,52	
	352130 Vaňková	947 085,70	
	403130 Zažímalová	8 466 879,63	
	436130 Vaňková R.	152 731,11	
	441130 Vaňková	275 713,68	
	442130 Vaňková	300 438,14	
	462130 Vaňková-Kontakt	47 168,97	
	463130 Zažímalová - Kontakt	24 000,00	
	714130 Dobrev	9 010,00	
	436131 Vaňková R.	8 000,00	
	441131 Malbeck	124 286,95	
	442131 Malbeck	100 000,00	
	403132 Martinec	355 498,38	
	403133 Motyka/Kamínek	283 171,48	
	403135 Vaňková R.	303 665,51	
	403136 Zažímalová	1 239 229,60	
	403137 Žárský	706 656,30	
	405140 Vágner	500 002,80	
	420140 Vágner	1 000 007,24	
	435140 Cvikrová	557 000,00	
	447140 Cvikrová	500 001,66	
	435141 podíl UEB	30 000,23	
	221150 Martinec	51 433,99	
	330150 Martinec	1 067 810,65	
	426150 Martinec	335 000,21	
	461150 Martinec-Kontakt	19 749,00	
	113160 Reňák	1 158 678,96	
	201160 OPPK Honys	801 698,37	
	339160 Honys	964 002,39	
	348160 Honys	1 129 025,01	
	438160 Honys	510 839,53	
	706160 Honys	1 923,75	
	103170 Potocký	807 386,81	
	135170 Synek	242 000,00	

	136170 Toupalová	420 123,08	
	347170 Potocký	340 001,87	
	972170 Hála	336 000,16	
	428811 Štorchová	1 389 000,00	
	742120 výstava Rost	54 000,00	
	741130 konference	247 623,32	
	803112 režie laboratoře	12 776,60	
	803113 režie laboratoře	50 834,07	
	803114 režie laboratoře	19 608,00	
	803115 režie laboratoře	5 223,11	
	803116 režie laboratoře	18 569,33	
	803117 režie laboratoře	31 504,60	
	803151 režie laboratoře	81,00	
	804100 kuchyně Lysolaje	1 326,75	
	870010 budoucí stavba Lysolaje	100,00	
	institucionální os. nákl. (část)	20 473 924,07	
KARLOVKA	334220 Burketová	350 008,58	Areál Karlovka
	336220 Burketová	553 114,18	24 582 989,84
	430220 Burketová	822 000,00	
	433220 Burketová	379 000,00	
	434220 Burketová	277 000,00	
	433221 podíl UEB Burketová	21 000,16	
	434221 podíl UEB	15 000,00	
	208230 COMICS - EU	1 235 364,76	
	423230 Angelis	5 065 541,57	
	208231 COMICS - EU-režie	26 791,17	
	308240 Pospíšilová	453 609,28	
	333240 Wilhelmová	371 000,00	
	216260 - Čeřovská	24 224,92	
	346260 Čeřovská	855 000,55	
	432260 - Moravec	730 000,00	
	761270 BP časopis	1 445 797,39	
	762270 PS časopis	2 170 557,14	
	428812 Angelis	1 415 979,85	
	412124 Čeřovská	491 025,32	
	803122 režie laboratoř	11 793,45	
	803124 režie laboratoře	15 036,10	
	803126 režie laboratoře	18 344,76	
	institucionální os. nákl. (část)	7 835 800,66	
RUZYNĚ	116310 Maršík	500 001,77	Areál Ruzyně
	341310 Landa	427 584,98	11 829 335,31
	427310 Vaněk	2 626 678,91	
	429310 Soudek	500 017,60	
	437310-Vaněk	398 000,89	
	443310 Vaněk	300 061,54	
	455310 Vaněk	100 002,37	
	457310 Vaněk	2 000 023,15	
	458310 VC Vaněk	1 010 003,16	
	460310 Vaněk	1 435 133,71	
	743310 meetingy	33 606,94	

	803131 režie laboratoře	30 475,99	
	institucionální os. nákl. (část)	2 467 744,30	
PERNIKÁŘKA	701410 Tupý	9 896,30	Areál Pernikářka
	702410 Tupý	1 523,62	2 027 108,52
	803141 režie laboratoře	5 890,00	
	institucionální os. nákl. (část)	2 009 798,60	
STŘÍŽOVICE	203420 licence	229 658,45	Areál Střížovice
	203421 licence	2 885 797,30	4 384 924,89
	802420 energie Střížovice	35 170,54	
	institucionální os. nákl. (část)	1 234 298,60	
OLOMOUC ŠLECHTITELŮ	204710 Strnad	174 281,64	Areál Olomouc Šlechtitelů
	205710 Strnad	2 169,88	11 007 631,20
	207710 Strnad	2 385,83	
	212710 SENETEK-výzkum	94 055,18	
	215710 C3 BIO	237 739,50	
	290710 Strnad	2 694 743,33	
	323710 Doležal	425 136,14	
	335710 Strnad	893 240,18	
	337710 Strnad	1 051 452,05	
	340710 Strnad	210 038,84	
	344710 Lenobel	353 006,33	
	353710 Fellner	354 000,00	
	459710 - Doležal K.	511 009,50	
	459711 - Doležal K.	47 000,00	
	412122 Ohnoutková	483 949,87	
	412125 Doležal	188 209,65	
	401171 Kryštof	281 859,06	
	803171 režie laboratoře	32 766,00	
	institucionální os. nákl. (část)	2 970 588,22	
OLOMOUC SOKOLOVSKÁ	102810 Hřibová	624 208,45	Areál Olomouc Sokolovská
	115810 Doležel	836 506,15	22 024 752,58
	213810 Doležel	102 761,27	
	222810 EU Doležel J.	2 182 864,70	
	310810 Šímková	1 225 580,23	
	324810 Kopecký	376 130,22	
	338810 Valárik	844 000,29	
	345810 Petrovská	368 076,64	
	428810 Doležel	1 630 000,00	
	431810 Doležel	826 100,17	
	449810 Doležel J.	500 000,00	
	781810 Doležel	1 440 095,55	
	222811 EU Doležel J	379 213,83	
	222812 EU Doležel J	1 885 000,00	
	314830 Cenklová	709 979,84	
	403131 Cenklová	318 376,20	
	803181 režie laboratoře	66 972,05	
	803183 režie laboratoře	11 256,97	
	institucionální os. nákl. (část)	7 697 630,02	
	219910 Matucha	31 277,86	Areál Krč
	223910 Matucha	837 203,52	13 562 982,73

KRČ	343910 Forczek	568 000,00
	413910 Wimmer	5 202 727,46
	421910 Wimmer	200 000,36
	707910 Holík	17 671,11
	715910 Holík	208 745,60
	971910 Wimmer	1 040 000,47
	223911 Matucha	67 682,02
	223912 Matucha	790 000,00
	403134 Strnad/Holík	461 652,88
	803191 režie laboratoře	19 986,12
	institucionální os. nákl. (část)	4 118 035,33
Přímé úkoly celkem v Kč		144 435 320,48

Nepřímé úkoly provozní

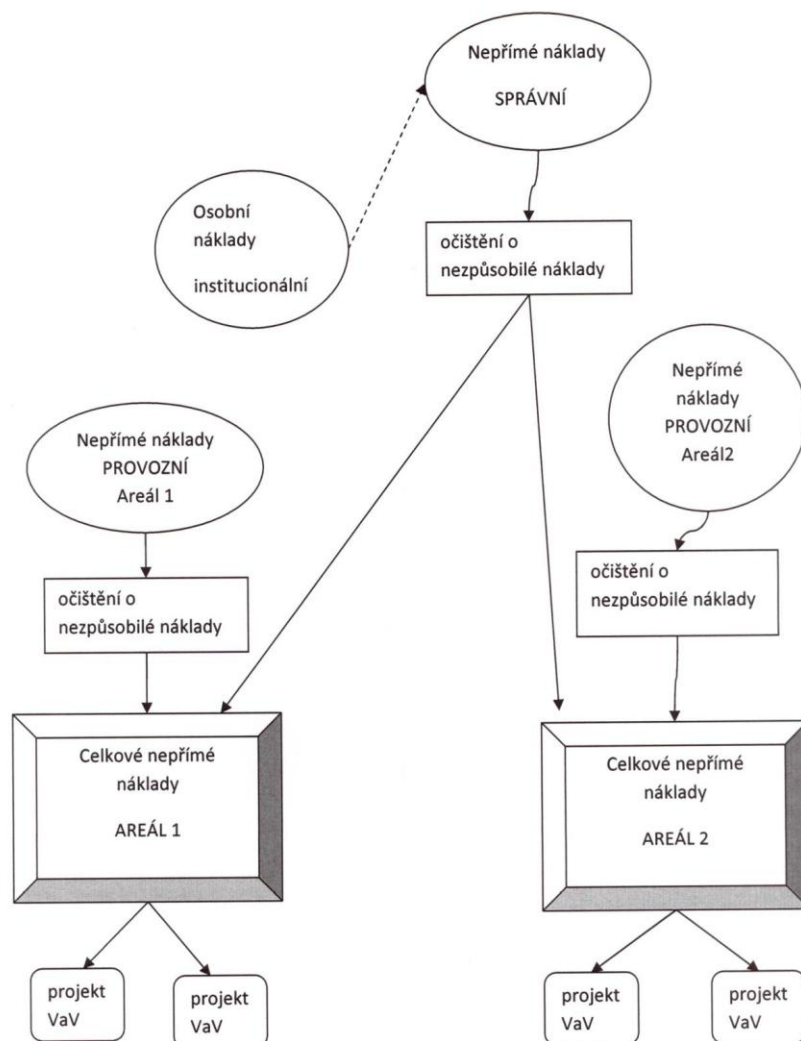
Areál	Akce	Náklady 2009 v Kč	Nepřímé náklady provozní v Kč
LYSOLAJE	800100 VÚ Lysolaje	491 928,50	Areál Lysolaje
	801100 MÚ Lysolaje	2 544 195,66	6 142 161,61
	802100 energie Lysolaje	3 106 037,45	
KARLOVKA	800200 VÚ Karlovka	211 992,00	Areál Karlovka
	801200 MÚ Karlovka	952 228,55	3 987 500,50
	802200 energie Karlovka	2 823 279,95	
RUZYNĚ	801300 MÚ Ruzyně	278 481,06	Areál Ruzyně
	802300 energie Ruzyně	65 829,80	344 310,86
PERNIKÁŘKA	800400 VÚ Pernikářka	39 982,00	Areál Pernikářka
	801400 MÚ Pernikářka	195 888,15	1 257 228,50
	802400 energie Pernikářka	1 021 358,35	
STŘÍŽOVICE	800420 VÚ Střížovice	38 270,50	Areál Střížovice
	801420 MÚ Střížovice	63 967,27	102 237,77
OLOMOUC ŠLECHTITELŮ	800700 VÚ P.f.a Olomouc	210 000,40	Areál Olomouc Šlechtitelů
	801700 MÚ Olomouc-Holice	96 935,30	927 775,86
	802700 energie Olomouc-Holice	620 840,16	
OLOMOUC SOKOLOVSKÁ	800800 VÚ Olomouc Sokolovská	33 708,00	Areál Olomouc Sokolovská
	801800 MÚ Olomouc Sokolovská	504 361,73	2 411 268,83
	802800 energie Olomouc	1 873 199,10	
KRČ	800900 VÚ Krč	110 227,00	Areál Krč
	801900 MÚ Krč	261 395,99	1 180 987,66
	802900 energie Krč	809 364,67	
Nepřímé úkoly provozní celkem v Kč		16 353 471,59	

Nepřímé úkoly správní

Areál	Akce	Náklady 2009 v Kč	Ústavní režie v Kč
REŽIE ÚSTAVU	800110 režie THS	402 485,78	58 602 908,92
	800120 IT Babůrek	135 833,30	
	800190 režie ředitelství	192 142,50	
	800520 VÚ Čejetice	69 900,00	Nepřímé náklady správní v Kč
	801500 MÚ NEBŘICH	19 380,68	8 379 288,92
	801520 MÚ Čejetice	115 528,10	
	801600 režie ústavu (bez odpisů)	7 997 448,85	Režie z projektů
	802500 energie NEBŘICH	4 294,00	9 664 500,00
	805100 firma Mrázová	175 367,92	
	806100 Dny otevř. dveří	1 392,00	Institucionální mzdy přímé
	810150 Versigan -ele	0,00	59 888 120,00
	850010 7A5-32-56	106 591,80	
	85002 1A8-97-09	69 425,00	
	850040 AKY 74-38	38 376,50	
	850050 69-ABA-41	346,00	
	850110 Autoprovoz	64 977,81	
	850161	820,00	
	850180	5 957,00	
	850230	1 990,00	
	860070 Centrum regionu Haná	4 056,42	
	871010 budoucí areál Kladno	535 714,00	
	872010 přestav. 4. patra	0,00	
	880912 Sociální fond	1 427 595,20	
	890600 Knihovna	478 088,69	
	891600 PR	34 158,78	
	740150 5. Metodické dny	629 146,90	
	742120 výstava Rostlina s příb	3 034,69	
	901600 výzkumný záměr	43 560 127,00	
	901610 delimitace	800 553,00	
	901620 delimitace	1 728 177,00	

Účet	Název účtu	Náklady 2009 v Kč
513	Náklady na reprezentaci	44 944,00
5189	Marketing	8 600,00
518940	SF - příspěvek na dětské tábory	13 220,00
518941	SF - příspěvek na kulturu	78 173,00
518942	SF - příspěvek na rekreaci	32 970,00
518943	SF - příspěvek na očkování	0,00
518944	SF - příspěvek na vitamíny	-1 957,00
518945	SF - příspěvek na sport.aktivi	206 705,20
527210	Příspěvek do PF ze SF	166 186,00
527230	Příspěvek na obědy ze SF	932 272,00
5310	Daň silniční	14 120,00
5320	Daň z nemovitosti	254 428,00
5410	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	812,00
5450	Kursově ztráty	496 520,00
5512	odpisy majetku pořízeného z vlastních zdrojů	523 156,88
Nezpůsobilé náklady správní celkem		2 770 150,08

Příloha č. 4 – Struktura metodiky



Osobní náklady institucionální v Kč 59 888 120,00
Celkové mzdové náklady institucionální (Systemizace 12/2009) 3 721 481,00 100,00%

MNI_s

Správní útvary		688 536,00	ONI _{NNS}	
Číslo	Název		18,50%	11 080 300,18
280111	THS	558 990,00		
280119	sekretariát ředitele	129 546,00		

MNI_{an}

Ostatní kmenová pracoviště		3 032 945,00	ONI _{an}	
Číslo	Název			
280110	Areál Lysolaje	45 900,00		
280112	laboratoř reprodukce rostlin	78 733,00	34,19%	20 473 924,07
280113	laboratoř hormonálních regulací u rostlin	371 856,00		
280114	laboratoř biologicky aktivních látek	244 060,00		
280115	laboratoř přenosu signálů	69 549,00		
280116	laboratoř biologie pylu	228 205,00		
280117	laboratoř buněčné biologie	142 798,00		
280151	laboratoř hmotové spektrometrie	91 160,00		
280120	Areál Karlovka	0,00		
280121	GMO Karlovka	0,00	13,08%	7 835 800,66
280122	laboratoř patofyziologie rostlin	79 576,00		
280123	laboratoř reparace DNA	56 964,00		
280124	laboratoř stresové fyziologie	174 657,00		
280125	laboratoř mutační genetiky	0,00		
280126	laboratoř virologie	172 724,00		
280127	redakce	3 000,00		
280130	Areál Ruzyně	0,00		
280131	laboratoř rostlinných biotechnologií	153 347,00	4,12%	2 467 744,30
280140	Areál Perníkárka	0,00		
280141	laboratoř interakce rostlin	124 890,00	3,36%	2 009 798,60
	Areál Střížovice	0,00		
280142	Stanice šlechtění jabloně na rezistenci k chorobám	76 700,00	2,06%	1 234 298,60
280170	Areál Olomouc - Holice	1 000,00		
280171	laboratoř růstových regulátorů	183 594,00	4,96%	2 970 588,22
280180	Areál Olomouc - Sokolovská	0,00		
280181	laboratoř molekulární cytogenetiky a cyt	403 268,00	12,85%	7 697 630,02
280183	laboratoř buněčného cyklu	75 067,00		
280190	Areál Krč	0,00		
280191	izotopová laboratoř	255 897,00	6,88%	4 118 035,33

Výpočet dle čl. 4 Příkazu ředitelky 1/2010

Celkové náklady ÚEB AV ČR	220 954 817,19
Odpisy majetku (SU 551)	50 370 935,70
Režie z projektů (AU 50139)	9 664 500,00
Snižené celkové náklady	180 248 381,49

čl. 4.1	ONI	59 888 120,00
	ONI _{NNS}	11 080 300,18
	ONI _{a1}	20 473 924,07
	ONI _{a2}	7 835 800,66
	ONI _{a3}	2 467 744,30
	ONI _{a4}	2 009 798,60
	ONI _{a5}	1 234 298,60
	ONI _{a6}	2 970 588,22
	ONI _{a7}	7 697 630,02
	ONI _{a8}	4 118 035,33

			nzNNP _{an}	zpNNP _{an}
čl. 4.2	NNP	16 353 471,59	0,00	16 353 471,59
	NNP _{a1}	6 142 161,61	0,00	6 142 161,61
	NNP _{a2}	3 987 500,50	0,00	3 987 500,50
	NNP _{a3}	344 310,86	0,00	344 310,86
	NNP _{a4}	1 257 228,50	0,00	1 257 228,50
	NNP _{a5}	102 237,77	0,00	102 237,77
	NNP _{a6}	927 775,86	0,00	927 775,86
	NNP _{a7}	2 411 268,83	0,00	2 411 268,83
	NNP _{a8}	1 180 987,66	0,00	1 180 987,66

čl. 4.3	NNS	8 379 288,92
	ONI _{NNS}	11 080 300,18
	CNNS	19 459 589,10
čl. 4.3.1	nzCNNS	2 770 150,08
	zpCNNS	16 689 439,02

				zpCNNS _{an}
čl. 4.3.2	V _{a1-8}	160 525 745,92	100,00%	16 689 439,02
	V _{a1}	59 656 046,24	37,16%	6 202 282,01
	V _{a2}	23 731 757,38	14,78%	2 467 328,31
	V _{a3}	14 706 793,86	9,16%	1 529 026,62
	V _{a4}	2 053 454,61	1,28%	213 492,27
	V _{a5}	6 355 364,64	3,96%	660 750,52
	V _{a6}	11 081 850,39	6,90%	1 152 150,80
	V _{a7}	28 688 112,84	17,87%	2 982 627,54
	V _{a8}	14 252 365,95	8,88%	1 481 780,95

		PN _{an}		k _{r,an}	
čl. 4.4	CNN _{a1-8}	33 042 910,61	144 435 320,48	22,88%	
	CNN _{a1}	12 344 443,62	55 015 595,41	22,43%	k _{r,a1}
	CNN _{a2}	6 454 828,81	24 582 989,84	26,25%	k _{r,a2}
	CNN _{a3}	1 873 337,48	11 829 335,31	15,83%	k _{r,a3}
	CNN _{a4}	1 470 720,77	2 027 108,52	72,55%	k _{r,a4}
	CNN _{a5}	762 988,29	4 384 924,89	17,40%	k _{r,a5}
	CNN _{a6}	2 079 926,66	11 007 631,20	18,89%	k _{r,a6}
	CNN _{a7}	5 393 896,37	22 024 752,58	24,49%	k _{r,a7}
	CNN _{a8}	2 662 768,61	13 562 982,73	19,63%	k _{r,a8}

zkratka	název	index
LYSO	Lysolaje	Areál 1 a1
KARL	Karlova	Areál 2 a2
RUZ	Ruzyně	Areál 3 a3
PERN	Pernikářka	Areál 4 a4
STRIZ	Střížovice	Areál 5 a5
OLSL	Olomouc Šlechtitelů	Areál 6 a6
OLSOK	Olomouc Sokolovská	Areál 7 a7
KRC	Krč	Areál 8 a8
CMNI	celkové mzdové náklady institucionální dle sestavy Systemizace za období 12/2009	
CN	celkové náklady	
CNN	celkové nepřímé náklady	
CNN _{an}	celkové nepřímé náklady Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
k _r	koeficient režie	
k _{r,an}	koeficient režie Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
MNI _{an}	mzdové náklady institucionální kmenových pracovišť zařazených do Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
MNI _s	mzdové náklady institucionální kmenových pracovišť zařazených do správních útvarů	
NN	nepřímé náklady	
NN _{an,p}	nepřímé náklady projektu "p" realizovaného v Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
NNP	nepřímé náklady provozní	
NNP _{an}	nepřímé náklady provozní Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
NNS	nepřímé náklady správní	
NNS _{an}	podíl nepřímých nákladů správních připadajících na Areál "n"; n ∈ <1,8>	
NNS _{NUS}	nepřímé náklady správní zaúčtované na nepřímých úkolech správních	
nzN	nezpůsobilé náklady	
nzNNP _{an}	nezpůsobilé nepřímé náklady provozní Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
nzNNS	nezpůsobilé nepřímé náklady správní	
ONI	osobní náklady institucionální	
ONI _{an}	podíl osobních nákladů institucionálních, který se jako přímý náklad váže k Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
ONI _{NNS}	podíl osobních nákladů institucionálních, který je přiřazen do nepřímých nákladů správních	
P	projekt VaV, resp. kalkulační jednice	
PN	přímé náklady	
PN _{an}	přímé náklady všech kalkulačních jednic zaúčtovaných v Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
PN _p	přímé náklady projektu "p"	
RZ	rozvrhová základna	
V _{an}	výnosy Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
zpNNP	způsobilé nepřímé náklady provozní	
zpNNP _{an}	způsobilé nepřímé náklady provozní Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
zpNNS	způsobilé nepřímé náklady správní	
zpNNS _{an}	podíl způsobilých nepřímých nákladů správních připadajících na Areál "n"; n ∈ <1,8>	

čl. 4 Skutečné CN = CN - (suma SU 551) + (suma AU 50139)

čl. 4.1 $ONI_{NNS} = (MNI_s / CMNI) * ONI$

$ONI_{an} = (MNI_{an} / CMNI) * ONI$

čl. 4.2 $zpNNP_{an} = NNP_{an} - nzNNP_{an}$

čl. 4.3 $NNS = NNS_{NUS} - ONI + (suma AU 501339)$

$CNNS = NNS + ONI_{NNS}$

čl. 4.3.1

$zpCNNS = CNNS - nzCNNS$

čl. 4.3.2 $V_{an} = (suma AU 6^*)_{an} + ONI_{an} + (suma AU 50139)_{an}$

$V_{a1-8} = V_{a1} + V_{a2} + V_{a3} + V_{a4} + V_{a5} + V_{a6} + V_{a7} + V_{a8}$

$zpCNNS_{an} = (V_{an} / V_{a1-8}) * zpCNNS$

čl. 4.4 $CNN_{an} = zpCNNS_{an} + zpNNP_{an}$

$k_{r,an} = CNN_{an} / PN_{an}$

Příloha č. 9 – Specifika pro žádosti o dotace z programu ALFA, TA ČR (2010)

1. Pro projekty, u nichž byla žádost o dotace z programu ALFA Technologické agentury České republiky podána do výzvy s datem uzávěrky 24. května 2010, byla do těchto žádostí uvedena výše nepřímých nákladů, která vycházela z průběžných výpočtů koeficientů režie a neodpovídá výsledným koeficientům režii areálů uvedených v Příloze č. 6 Směrnice č. 1/2010.
2. V těchto žádostech o dotace byly uvedeny nepřímé náklady ve výši odpovídající následujícím koeficientům:

Areál	koeficient areálu	
Lysolaje	$k_{r,a1}$	25,00%
Ruzyně	$k_{r,a3}$	20,00%
Olomouc Šlechtitelů	$k_{r,a6}$	25,00%

3. Výše uvedené koeficienty režii areálů však nejsou podloženy odpovídajícím výpočtem podle obecných pravidel pro metodiku Full Cost a z tohoto důvodu nemohou být následně použity pro rozpočítání skutečných nepřímých nákladů ÚEB AV ČR do jednotlivých projektů VaV.
4. K určení skutečné výše nepřímých nákladů souvisejících s projekty, jejichž žádost o dotace byla podána dle odstavce č. 1 této přílohy, budou tedy použity koeficienty režii areálů, které jsou uvedeny v Příloze č. 6 této směrnice. Jím odpovídající výše nepřímých nákladů je zcela nezpochybnitelná a doložena přesným výpočtem odpovídajícím pravidlům pro metodiku Full Cost.

Dodatek č. 1 Směrnice č. 1/2010

o metodice vykazování skutečných nepřímých nákladů (Full Cost)

I. ÚVOD

1. Tímto dodatkem se mění vykazování nepřímých nákladů projektů VaV v dotačních programech, kde nelze zařadit DPH do uznatelných nákladů projektu.
2. Dále se dodatkem upravují podmínky pro vykazování nepřímých nákladů projektů VaV financovaných z dotačních programů poskytovatelů, u kterých není stanoven požadavek na uplatňování skutečných nepřímých nákladů.

VI. Specifika podmínek poskytovatelů účelových zdrojů

Dodatkem č. 1 se přidávají nové odstavce v následujícím znění:

6. Odstavec č. 1 a č. 2 článku 6 „Specifika podmínek poskytovatelů účelových zdrojů“ se nepoužijí pro projekty VaV, které jsou financované ze zdrojů Operačních programů EU.

Odůvodnění:

V pravidlech poskytovatele v případě Operačních programů jsou výslovně zakázány odhady. Po opětovném zhodnocení pravidla uvedeného v odstavci č. 1 jsme dospěli k názoru, že neumíme s dostatečnou jistotou zaručit dodržení tohoto zákazu. V nákladech projektů VaV se objevují položky s DPH v různých sazbách, které se navíc mohou v jednotlivých letech ještě měnit.



7. V žádostech o dotace na projekty VaV, u kterých poskytovatel nevyžaduje uplatnění nepřímých nákladů dle metodiky full cost i přesto, že ji má organizace zavedenou, a zároveň pravidla pro poskytnutí dotace umožňují požádat o dotaci na nepřímé náklady ve vyšší míře, než kterou stanovuje pro tento konkrétní návrh projektu tato vnitřní směrnice, mohou být v žádosti o dotaci uvedeny nepřímé náklady v maximální výši, kterou pravidla umožňují.

Platnost: 31. prosince 2010

Účinnost: 1. ledna 2011

Doc. RNDr. Eva Zažímalová, CSc.

ředitelka



Dodatek č. 2 Směrnice č. 1/2010

o metodice vykazování skutečných nepřímých nákladů (Full Cost)

I. ÚVOD

1. Tímto dodatkem se stanovují koeficienty režie pro rok 2012, které budou uplatněny do návrhů projektů VaV v období 2011. Za období 2011 pro návrhy projektů VaV je pro účely této směrnice považováno období od vzniku tohoto dodatku až do vyhlášení koeficientů režie z účetních dat za rok 2011.
2. Dále je zde upravena rozvrhová základna pro rozpočítání správních nákladů na jednotlivé areály. V původní směrnici byly použity přímé výnosy vzniklé v jednotlivých areálech, což se zde však ukázalo jako demotivační a z jistého pohledu také ne zcela spravedlivé. Z těchto důvodů se zde mění rozvrhová základna pro správní náklady, které se budou nyní rozdělovat dle přepočtených úvazků zaměstnanců laboratorní v areálech.

IV. Stanovení koeficientu režie

4.3.2 Rozvrhová základna pro nepřímé náklady správní

Dodatkem č. 2 se nahrazuje odstavec č. 1 původní směrnice tímto textem:

1. Nepřímé náklady správní snížené o nezpůsobilé náklady se rozpočítávají na jednotlivé areály podle rozvrhové základny tvořené sumou přepočtených úvazků vědeckých i ostatních zaměstnanců laboratorní, které sídlí v těchto areálech, k 31.12. daného roku.

4.5 Výpočet koeficientu režie areálu

Dodatkem se nahrazuje odstavec č. 3 následujícím odstavcem:

3. Výpočet koeficientu režii areálů pro rok 2012 je proveden s použitím účetních dat vztahujících se k období od 1.1.2010 do 31.12.2010 a jeho podrobný postup je uveden v Příloze č. 6. Na tuto přílohu navazuje také Příloha č. 7 - Seznam zkratk použitých při výpočtu a Příloha č. 8 – Přehled vzorců použitých pro výpočet koeficientů režii areálů, které jsou rovněž nezbytnou součástí této směrnice.

Doplňuje se odstavec č. 5:

5. Dodatek je dále doplněn přílohami č. 1, 2, 3 a 5, které obsahují data potřebná pro výpočet koeficientů režie jednotlivých areálů.

Platnost: 28. března 2011

Účinnost: 28. března 2011



Doc. RNDr. Eva Zažímalová, CSc.

ředitelka

Přílohy:

- Příloha č. 1 – Seznam vědeckých (přímých) úkolů
- Příloha č. 2 – Seznam nepřímých úkolů provozních a správních
- Příloha č. 3 – Přehled nezpůsobilých nákladů
- Příloha č. 5 – Rozdělení kmenových pracovišť
- Příloha č. 6 – Výpočet koeficientů režii areálů
- Příloha č. 7 – Seznam zkratk použitých při výpočtu
- Příloha č. 8 – Přehled vzorců použitých pro výpočet koeficientů režii areálů

Seznam vědeckých (přímých) úkolů

		152 176 349,47	14 591 700,88	137 584 648,59
Areál	Přímý úkol	Celkové náklady na projekt v roce 2010 v Kč	režie	Přímé náklady na projekt v roce 2010 v Kč
Lysolaje	103170 Potocký	807 000,00	Areál Lysolaje	121 000,00
	111130 -Motyka	941 000,00		686 000,00
	134130 Kamínek	997 000,00		846 950,00
	135170 Synek	254 000,00		50 850 558,32
	210110 Kessler	239 971,16		100 000,00
	210111 Kessler	5 385,80		25 000,00
	224150 Pejchar	25 060,15		239 971,16
	330150 Martinec	1 112 000,00		5 385,80
	339160 Honyš	1 002 000,00		25 060,15
	347170 Potocký	340 000,00		170 000,00
	348160 Honyš	1 185 000,00		133 000,00
	349120 Štorchová	310 000,00		68 000,00
	350120 Štorchová	595 000,00		199 000,00
	351130 Vaňková	1 012 656,56		62 000,00
	352130 Vaňková	998 000,00		119 000,00
	354170 Pečenková	521 000,00		476 000,00
	358170 Žárský	568 000,00		214 000,00
	403130 Zažimalová	8 751 515,63		798 656,56
	403132 Martinec	339 609,33		199 000,00
	403133 Motyka/Kamínek	242 821,51		799 000,00
	403135 Vaňková R.	288 000,00		104 000,00
	403136 Zažimalová	2 274 575,06		113 000,00
	403137 Žárský	685 000,00		901 000,00
	403138 Malbeck	59 990,03		7 850 515,63
	404120 Kolář	77 000,00		339 609,33
	405140 Vágnér	500 000,00		242 821,51
	412120 Kamínek	1 733 000,00		288 000,00
	412121 Navrátil	339 065,29		2 274 575,06
	412123 Kamínek	348 045,69		685 000,00
	412126 Malbeck	194 562,23		59 990,03
	414160 Honyš	500 000,00		15 000,00
	420140 Vágnér	1 000 000,00		100 000,00
	425120 Štorchová	466 454,64		93 000,00
	426150 Martinec	360 000,00		90 000,00
	427140 Vágnér	444 000,00		50 000,00
	428811 Štorchová	1 522 450,00		444 000,00
	435140 Cvikrová	557 000,00		1 522 450,00
	435141 podíl UEB	30 000,00		117 000,00
	436130 Vaňková R.	150 000,00		440 000,00
	436131 Vaňková R.	8 000,00		30 000,00
	438160 Honyš	500 000,00		31 000,00
	439140 Vondráková	301 000,00		119 000,00
	441130 Vaňková	200 000,00		8 000,00
	441131 Malbeck	0,00		79 000,00
	447140 Cvikrová	500 000,00		45 000,00
	461150 Martinec-Kontakt	33 787,90		30 000,00
	462130 Vaňková-Kontakt	56 000,00		170 000,00
	463130 Zažimalová - Kontakt	4 000,00		0,00
	706160 Honyš	142 628,48		80 000,00
	712120 Malbeck	68 094,17		420 000,00
	714130 Dobrev	11 560,00		33 787,90
	716130 Vaňková R.	63 376,00		56 000,00
	744130 -Workshop Remorost	83 363,33		4 000,00
	803113 režie laboratoře	26 236,00		142 628,48
	803114 režie laboratoře	3 751,91		68 094,17
	803115 režie laboratoře	7 656,80		11 560,00
	803116 režie laboratoře	9 555,78		63 376,00
	803151 režie laboratoře	18 725,00		83 363,33
	880100 - Cvikrová	9 030,00		26 236,00
	972170 Hála	914 000,00		3 751,91
	institucionální os. nákl. (část)	20 020 379,87		7 656,80
Dvůr	334220 Burketová	380 000,00	Areál Karlovka	42 000,00
	336220 Burketová	560 000,00		338 000,00
	346260 Čefovská	1 164 000,00		86 000,00
	351131 Wilhelmová	61 343,44		474 000,00
	412124 Čefovská	400 237,24		120 000,00
	423230 Angelis	3 069 000,00		1 044 000,00
	428812 Angelis	1 490 738,68		61 343,44
	430220 Burketová	844 434,59		400 237,24
	432260 - Moravec	751 664,25		360 000,00
	433220 Burketová	389 000,00		2 709 000,00
				1 490 738,68
				50 000,00
				794 434,59
				140 000,00
				611 664,25
				82 000,00
				307 000,00

Karlí	433221 podíl UEB Burketová	21 000,00			21 000,00
	434220 Burketová	280 000,00		59 000,00	221 000,00
	434221 podíl UEB	15 000,00			15 000,00
	717240 Procházková	6 664,00			6 664,00
	761270 BP časopis	1 655 427,03			1 655 427,03
	762270 PS časopis	1 609 705,20			1 609 705,20
	803122 režie laboratoř	6 130,79			6 130,79
	803123 režie laboratoře	21 406,00			21 406,00
	803124 režie laboratoře	6 376,55			6 376,55
	institucionální os. nákl. (část)	7 362 934,09			7 362 934,09
Ruzyně	225310 COST Vaně	45 576,11	Areál Ruzyně		45 576,11
	250310 OPPK Vaněk	1 060,00	12 575 585,39		1 060,00
	341310 Landa	427 000,00		85 000,00	342 000,00
	415310 Maršik	500 000,00		64 000,00	436 000,00
	416310 Podlipná	500 000,00		64 000,00	436 000,00
	418310 Maršik	432 000,00		86 000,00	346 000,00
	427310 Vaněk	3 017 000,00		680 000,00	2 337 000,00
	429310 Soudek	500 000,00		100 000,00	400 000,00
	437310-Vaněk	398 000,00		75 000,00	323 000,00
	457310 Vaněk	2 000 000,00		160 000,00	1 840 000,00
	458310 VC Vaněk	928 000,00			928 000,00
	460310 Vaněk	1 435 000,00		140 000,00	1 295 000,00
	466310 Vaněk - Kontakt	25 537,32			25 537,32
	803131 režie laboratoře	36 488,17			36 488,17
	960310 projekt Vaněk	33 443,00			33 443,00
	institucionální os. nákl. (část)	2 296 480,79			2 296 480,79
Pernikářka	464410 Juříček	744 000,00	Areál Pernikářka	124 000,00	620 000,00
	701410 Tupý	36 530,54	2 847 158,74		36 530,54
	803141 režie laboratoře	15 630,00			15 630,00
	institucionální os. nákl. (část)	2 050 998,20			2 050 998,20
Střížovice	203420 , licence	1 652 699,53	Areál Střížovice	261 023,91	1 391 675,62
	203421 , licence	2 820 122,95	5 551 776,61		2 820 122,95
	institucionální os. nákl. (část)	1 078 954,13			1 078 954,13
Olomouc Šlechtitelů	204710 Strnad	111 073,62	Areál Olomouc Šlechtitelů		111 073,62
	212710 SENETEK-výzkum	1 671 718,95	13 440 324,88		1 671 718,95
	215710 C3 BIO	34 377,00			34 377,00
	290710 Strnad	2 894 000,00		220 000,00	2 674 000,00
	335710 Strnad	898 000,00		117 000,00	781 000,00
	337710 Strnad	1 107 000,00		102 000,00	1 005 000,00
	340710 Strnad	210 000,00		42 000,00	168 000,00
	344710 Lenobel	385 000,00		77 000,00	308 000,00
	356710 Spichal	594 000,00		105 000,00	489 000,00
	401171 Kryštof	305 800,00		53 000,00	252 800,00
	402170 Kryštof	157 600,00		24 000,00	133 600,00
	403134 Strnad/Holík	473 382,85			473 382,85
	412122 Ohnoutková	424 533,26			424 533,26
	412125 Doležal	251 992,57			251 992,57
	459710 - Doležal K.	567 000,00		124 000,00	443 000,00
	459711 - Doležal K.	53 000,00			53 000,00
	803171 režie laboratoře	23 534,00			23 534,00
	institucionální os. nákl. (část)	3 278 312,63			3 278 312,63
Olomouc Sokolovská	102810 Hřibová	624 000,00	Areál Olomouc Sokolovská	93 000,00	531 000,00
	115810 Doležel	840 000,00	29 150 427,80	96 000,00	744 000,00
	213810 Doležel	59 080,07		0,00	59 080,07
	222810 EU Doležel J.	4 507 034,90		3 423 179,97	1 083 854,93
	222812 EU Doležel J	1 747 000,00			1 747 000,00
	222813 EU Doležel J	0,00			0,00
	260080 Centrum regi	1 988 813,11			1 988 813,11
	314830 Cenková	733 264,35		146 000,00	587 264,35
	338810 Valárik	901 000,00		180 000,00	721 000,00
	345810 Petrovská	362 000,00		72 000,00	290 000,00
	355810 Doležel J.	2 400 000,00		480 000,00	1 920 000,00
	357810 Šafář	692 000,00		138 000,00	554 000,00
	403131 Cenková	324 052,36			324 052,36

Příloha č. 1 Dodatku č. 2 Směrnice č. 1/2010, o metodice vykazování skutečných nepřímých nákladů (Full Cost)

C	428810 Doležel	1 855 911,32
	431810 Doležel	825 000,00
	449810 Doležel J.	506 625,37
	781810 Doležel	4 345 604,43
	803181 režie laboratoře	55 758,32
	803183 režie laboratoře	11 919,82
	institucionální os. nákl. (část)	6 371 363,75

421 000,00	1 434 911,32
165 000,00	660 000,00
78 000,00	428 625,37
779 747,00	3 565 857,43
	55 758,32
	11 919,82
	6 371 363,75

Kč	219910 Matucha	11 324,65	Areál Krč
	223910 Matucha	1 298 495,70	13 758 705,88
	223912 Matucha	652 000,00	
	343910 Forczek	534 966,15	
	413910 Wimmer	5 581 889,07	
	421910 Wimmer	500 000,00	
	465910 Wimmer	75 000,00	
	707910 Holik	2 873,40	
	715910 Holik	171 435,00	
	803191 režie laboratoře	57 314,47	
	971910 Wimmer	1 040 000,00	
	institucionální os. nákl. (část)	3 833 407,44	

	11 324,65	Areál Krč
	1 298 495,70	12 787 705,88
	652 000,00	
60 000,00	474 966,15	
640 000,00	4 941 889,07	
100 000,00	400 000,00	
15 000,00	60 000,00	
	2 873,40	
	171 435,00	
	57 314,47	
156 000,00	884 000,00	
	3 833 407,44	

Seznam nepřímých úkolů provozních

Areál	Akce	Náklady 2010 v Kč	Nepřímé náklady provozní v Kč
LYSOLAJE	800100 VU Lysolaje	712 871,87	Areál Lysolaje
	801100 MÚ Lysolaje	4 687 407,13	5 400 279,00
KARLOVKA	800200 VÚ Karlovka	194 998,00	Areál Karlovka
	801200 MÚ Karlovka	2 879 450,15	3 074 448,15
RUZYNĚ	801300 MÚ Ruzyně	362 824,92	Areál Ruzyně
			362 824,92
PERNIKÁŘKA	801400 MÚ Pernikářka	638 966,96	Areál Pernikářka
			638 966,96
STŘÍŽOVICE	801420 MÚ Střížovice	130 022,29	Areál Střížovice
			130 022,29
OLOMOUC HOLICE	800700 VÚ Př.fa Olomouc	100 000,00	Areál Olomouc Holice
	801700 MÚ Olomouc-Holice	1 241 486,05	1 341 486,05
OLOMOUC SOKOLOVSKÁ	800800 VÚ Olomouc Sokolovská	27 144,00	Areál Olomouc Sokolovská
	801530 MÚ byt Polská	38 684,82	2 666 319,63
	801800 MÚ Olomouc Sokolovská	2 588 547,74	
	801850 MÚ C.R.Haná	11 943,07	
KRČ			Areál Krč
	801900 MÚ Krč	564 807,19	564 807,19

Seznam nepřímých úkolů správních

Areál	Akce	Náklady 2010 v Kč	Ústavní režie v Kč
	800110 režie THS	315 417,24	52 045 387,71
	800120 IT Babúrek	451 294,66	
	800190 režie ředitelství	156 318,04	
	801500 MÚ NEBRÍCH	31 662,13	Nepřímé náklady správní v Kč
	801520 MÚ Čejetice	334,74	10 679 702,59
	801600 režie ústavu (bez odpisů)	3 888 437,16	
	804100 kuchyně Lysolaje	1 950,00	Režie z projektů
	805100 firma Mrázová	163 705,08	14 591 700,88
	807001 vytopení vodou	122 467,80	
	807002 vytopení betonem	126 110,60	Institucionální mzdy přímé
	808100 náklady reproduk.majetk	577 878,00	46 292 830,89
	850010 7A5-32-56	58 708,00	Institucionální mzdy nepřímé
	85002 1A8-97-09	39 029,00	9 664 555,11
	850030 4 A 6-37 03	4 134,00	
	850050 69-ABA-41	199,00	
	850090 7A5-28-81	37 032,15	
	850100	5 779,00	
	850110 Autoprovoz	46 216,67	
	850120	432,00	
	860070	1,00	
	870010 budoucí stavba Lysolaje	47 946,18	
	880912 Sociální fond	1 363 199,60	
	890600 Knihovna	785 606,82	
	891600 PR	56 808,90	
	210110	1 299 488,52	
	222813	-2 252 550,98	
	901600 výzkumný záměr	41 912 493,00	
	901610 delimitace	971 126,00	
	901620 delimitace	1 669 201,00	
	222811 EU Doležel J - neuzn. DPH	89 251,97	
	223911 Matucha - neuzn. DPH	75 710,43	

Přehled nezpůsobilých nákladů

Účet	Název účtu	Náklady 2010 v Kč
513	Náklady na reprezentaci	113 919,55
5189	Marketing	17 392,00
518940	SF - příspěvek na dětské tábory	12 050,00
518941	SF - příspěvek na kulturu	53 803,00
518942	SF - příspěvek na rekreaci	265 064,60
518945	SF - příspěvek na sport.aktivi	37 000,00
521500	SF - odměny	19 000,00
524010	SF - zdravotní pojištění	1 710,00
524020	SF - sociální pojištění	4 750,00
527210	Příspěvek do PF ze SF	186 795,00
527230	Příspěvek na obědy ze SF	783 792,00
5310	Daň silniční	7 980,00
5320	Daň z nemovitosti	55,00
538	Ostatní daně a poplatky	15 527,00
5410	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	17 924,00
5450	Kursově ztráty	928 442,53
547	Technické zhodnocení majetku	11 834,00
549206	neuz. nákl. projekty EU	522 908,77
5512	odpisy majetku pořízeného z vlastních zdrojů	742 988,93
5*	860070	1,00
5*	210110 - pouze závazky	1 299 488,52
5*	222813 - režie laboratoře z projektu 7FP	-2 282 120,07
5*	222811 EU Doležel J - neuznatelné DPH	89 251,97
5*	223911 Matucha - neuznatelné DPH	75 710,43
Nezpůsobilé náklady správní celkem		2 925 268,23

Rozdělení kmenových pracovišť

Osobní náklady institucionální v Kč 55 957 386,00 55 957 386,00
Celkové mzdové náklady institucionální (Systemizace 12/2010) 3 407 374,00 100,00%

MNI _s		
Správní útvary		ONI _{NNS}
Číslo	Název	17,27% 9 664 555,11
280111	THS	489 748,00
280110	SVI	64 903,00
280119	sekretariát ředitele	33 846,00

MNI _{an}			ONI _{an}	
Ostatní kmenová pracoviště		2 818 877,00		
Číslo	Název			
280110	Areál Lysolaje		Areál Lysolaje	
280112	laboratoř reprodukce rostlin	56 966,00	35,78%	20 020 379,87
280113	laboratoř hormonálních regulací u rostlin	459 920,00		
280114	laboratoř biologicky aktivních látek	224 348,00		
280115	laboratoř přenosu signálů	58 726,00		
280116	laboratoř biologie pylu	202 652,00		
280117	laboratoř buněčné biologie	125 315,00		
280151	laboratoř hmotové spektrometrie	91 160,00		
280120	Areál Karlovka		Areál Karlovka	
280121	GMO Karlovka	0,00	13,16%	7 362 934,09
280122	laboratoř patofyziologie rostlin	73 652,00		
280123	laboratoř reparace DNA	59 930,00		
280124	laboratoř stresové fyziologie	169 767,00		
280125	laboratoř mutační genetiky	0,00		
280126	laboratoř virologie	141 997,00		
280127	redakce	3 000,00		
280130	Areál Ruzyně		Areál Ruzyně	
280131	laboratoř rostlinných biotechnologií	139 838,00	4,10%	2 296 480,79
280140	Areál Perníkárka		Areál Perníkárka	
280141	laboratoř interakce rostlin	124 890,00	3,67%	2 050 998,20
	Areál Střížovice		Areál Střížovice	
280142	Stanice šlechtění jabloně na rezistenci k chorobám	65 700,00	1,93%	1 078 954,13
280170	Areál Olomouc - Holice		Areál OLSL	
280171	laboratoř růstových regulátorů	199 624,00	5,86%	3 278 312,63
280180	Areál Olomouc - Sokolovská		Areál OLSOK	
280181	laboratoř molekulární cytogenetiky a cyt	316 337,00	11,39%	6 371 363,75
280183	laboratoř buněčného cyklu	71 630,00		
280190	Areál Krč		Areál Krč	
280191	izotopová laboratoř	233 425,00	6,85%	3 833 407,44

Výpočet koeficientů režii areálů

Celkové náklady ÚEB AV ČR	220 670 147,12
Odpisy majetku (SU 551)	48 562 086,64
Režie z projektů (AU 50139)	14 591 700,88
Snižené celkové náklady	172 108 060,48

čl. 4.1	ONI	55 957 386,00
	ONI _{NNS}	9 664 555,11
	ONI _{a1}	20 020 379,87
	ONI _{a2}	7 362 934,09
	ONI _{a3}	2 296 480,79
	ONI _{a4}	2 050 998,20
	ONI _{a5}	1 078 954,13
	ONI _{a6}	3 278 312,63
	ONI _{a7}	6 371 363,75
	ONI _{a8}	3 833 407,44

			nzNNP _{an}	zpNNP _{an}
čl. 4.2	NNP	14 179 154,19	0,00	14 179 154,19
	NNP _{a1}	5 400 279,00	0,00	5 400 279,00
	NNP _{a2}	3 074 448,15	0,00	3 074 448,15
	NNP _{a3}	362 824,92	0,00	362 824,92
	NNP _{a4}	638 966,96	0,00	638 966,96
	NNP _{a5}	130 022,29	0,00	130 022,29
	NNP _{a6}	1 341 486,05	0,00	1 341 486,05
	NNP _{a7}	2 666 319,63	0,00	2 666 319,63
	NNP _{a8}	564 807,19	0,00	564 807,19

čl. 4.3	NNS	10 679 702,59
	ONI _{NNS}	9 664 555,11
	CNNS	20 344 257,70
čl. 4.3.1	nzCNNS	2 925 268,23
	zpCNNS	17 418 989,47

				zpCNNS _{an}
čl. 4.3.2	FTE _{a1-8}	186,281	100,00%	17 418 989,47
	FTE _{a1}	66,980	35,96%	6 263 919,52
	FTE _{a2}	31,096	16,69%	2 908 074,67
	FTE _{a3}	11,147	5,98%	1 042 459,11
	FTE _{a4}	5,563	2,99%	520 247,60
	FTE _{a5}	4,000	2,15%	374 077,01
	FTE _{a6}	19,710	10,58%	1 843 264,46
	FTE _{a7}	31,770	17,06%	2 971 106,65
	FTE _{a8}	15,995	8,59%	1 495 840,44

			PN _{an}	k _{r,an}
čl. 4.4	CNN _{a1-8}	31 598 143,66	137 584 648,59	22,97%
	CNN _{a1}	11 664 198,52	50 850 558,32	22,94%
	CNN _{a2}	5 982 522,82	19 156 061,86	31,23%
	CNN _{a3}	1 405 284,03	11 121 585,39	12,64%
	CNN _{a4}	1 159 214,56	2 723 158,74	42,57%
	CNN _{a5}	504 099,30	5 290 752,70	9,53%
	CNN _{a6}	3 184 750,51	12 576 324,88	25,32%
	CNN _{a7}	5 637 426,28	23 078 500,83	24,43%
	CNN _{a8}	2 060 647,63	12 787 705,88	16,11%

				režie z přímých nákladů	režie z celkových nákladů
	31 598 143,66	Lysolaje	k _{r,a1}	22,94%	18,66%
správní režie	12,66%	Karlova	k _{r,a2}	31,23%	23,80%
provozní režie (průměrná)	10,31%	Ruzyně	k _{r,a3}	12,64%	11,22%
celková režie (průměrná)	22,97%	Pernikářka	k _{r,a4}	42,57%	29,86%
		Střizovice	k _{r,a5}	9,53%	8,70%
		Olomouc Šlechtitelů	k _{r,a6}	25,32%	20,21%
		Olomouc Sokolovská	k _{r,a7}	24,43%	19,63%
		Krč	k _{r,a8}	16,11%	13,88%

Seznam zkratk použitých při výpočtu

zkratka	název	index
LYSO	Lysolaje	Areál 1 a1
KARL	Karlova	Areál 2 a2
RUZ	Ruzyně	Areál 3 a3
PERN	Pernikářka	Areál 4 a4
STRIZ	Střížovice	Areál 5 a5
OLSL	Olomouc Šlechtitelů	Areál 6 a6
OLSOK	Olomouc Sokolovská	Areál 7 a7
KRC	Krč	Areál 8 a8
CMNI	celkové mzdové náklady institucionální dle sestavy Systemizace za období 12/2009	
CN	celkové náklady	
CNN	celkové nepřímé náklady	
CNN _{an}	celkové nepřímé náklady Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
k _r	koeficient režie	
k _{r,an}	koeficient režie Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
MNI _{an}	mzdové náklady institucionální kmenových pracovišť zařazených do Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
MNI _s	mzdové náklady institucionální kmenových pracovišť zařazených do správních útvarů	
NN	nepřímé náklady	
NN _{an,p}	nepřímé náklady projektu "p" realizovaného v Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
NNP	nepřímé náklady provozní	
NNP _{an}	nepřímé náklady provozní Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
NNS	nepřímé náklady správní	
NNS _{an}	podíl nepřímých nákladů správních připadajících na Areál "n"; n ∈ <1,8>	
NNS _{NUS}	nepřímé náklady správní zaúčtované na nepřímých úkolech správních	
nzN	nezpůsobilé náklady	
nzNNP _{an}	nezpůsobilé nepřímé náklady provozní Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
nzNNS	nezpůsobilé nepřímé náklady správní	
ONI	osobní náklady institucionální	
ONI _{an}	podíl osobních nákladů institucionálních, který se jako přímý náklad váže k Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
ONI _{NNS}	podíl osobních nákladů institucionálních, který je přiřazen do nepřímých nákladů správních	
P	projekt VaV, resp. kalkulační jednice	
PN	přímé náklady	
PN _{an}	přímé náklady všech kalkulačních jednic zaúčtovaných v Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
PN _p	přímé náklady projektu "p"	
RZ	rozvrhová základna	
FTE _{an}	přepočtené úvazky zaměstnanců laboratoří v Areálech "n"; n ∈ <1,8>	
zpNNP	způsobilé nepřímé náklady provozní	
zpNNP _{an}	způsobilé nepřímé náklady provozní Areálu "n"; n ∈ <1,8>	
zpNNS	způsobilé nepřímé náklady správní	
zpNNS _{an}	podíl způsobilých nepřímých nákladů správních připadajících na Areál "n"; n ∈ <1,8>	

Seznam vzorců použitých pro výpočet koeficientů režii areálů

čl. 4 $\text{Skutečné CN} = \text{CN} - (\text{suma SU } 551) + (\text{suma AU } 50139)$

čl. 4.1 $\text{ONI}_{\text{NNS}} = (\text{MNI}_s / \text{CMNI}) * \text{ONI}$

$$\text{ONI}_{\text{an}} = (\text{MNI}_{\text{an}} / \text{CMNI}) * \text{ONI}$$

čl. 4.2 $\text{zpNNP}_{\text{an}} = \text{NNP}_{\text{an}} - \text{nzNNP}_{\text{an}}$

čl. 4.3 $\text{NNS} = \text{NNS}_{\text{NUS}} - \text{ONI} + (\text{suma AU } 50139)$

$$\text{CNNS} = \text{NNS} + \text{ONI}_{\text{NNS}}$$

čl. 4.3.1 $\text{FTE}_{\text{a1-8}} = \text{FTE}_{\text{a1}} + \text{FTE}_{\text{a2}} + \text{FTE}_{\text{a3}} + \text{FTE}_{\text{a4}} + \text{FTE}_{\text{a5}} + \text{FTE}_{\text{a6}} + \text{FTE}_{\text{a7}} + \text{FTE}_{\text{a8}}$

$$\text{zpCNNS}_{\text{an}} = (\text{FTE}_{\text{an}} / \text{FTE}_{\text{a1-8}}) * \text{zpCNNS}$$

čl. 4.4 $\text{CNN}_{\text{an}} = \text{zpCNNS}_{\text{an}} + \text{zpNNP}_{\text{an}}$

$$k_{r,\text{an}} = \text{CNN}_{\text{an}} / \text{PN}_{\text{an}}$$



evropský
sociální
fond v ČR



EVROPSKÁ UNIE



MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY



OP Vzdělávání
pro konkurenceschopnost

INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

PROJEKT

„ZAVEDENÍ METODIKY FULLCOST NA TECHNICKÉ UNIVERZITĚ
V LIBERCI“,

REG. Č. CZ.1.07/2.4.00/16.0010, INTERNÍ ČÍSLO 1693“

V Leidenu dne 26. – 28. 9. 2011

Věc: Zápis z pracovní schůzky projektu reg.č. CZ.1.07/2.4.00/16.0010 -

Vyřizuje: M. Dubová, marketa.dubova@tul.cz, Tel: 485 353 034, Mob.: 734 396 938

Zúčastnění: Paul Flach (Univerzita Leiden, Holandsko, <http://www.leidenuniv.nl/>), Markéta Dubová, Martina Froschová(TUL)

Program a výsledek jednání:

26.9.2011

Panu Flachovi byla představena současná metodika TUL. M. Dubová představila prezentaci, kterou připravila. Představila TUL, současný stav sledování nákladů a nepřímých nákladů. Nedostatky naší metodiky, předpokládané kroky zavedení metodiky fullcost. Představila režijní nákladová střediska a nákladové středisko 9000. Byl představen též číselník grantů a vysvětlen způsob evidence nákladů na nákladových střediscích projektů. Dále byl představen soubor RozRez, vysvětleny jednotlivé režijní koeficienty. Byly jsme upozorněny na požadavek Evropské komise nepoužívat termín **Budget** ale **Spent costs** jako rozvrhovou základnu pro účely výpočtu nepřímých nákladů.

Bylo vysvětleno, že v současné době TUL sleduje pouze celoškolské nepřímé náklady. Od počátku roku 2011 jsou sledovány fakultní nepřímé náklady, které budou použity pro účely kalkulace nepřímých nákladů v rámci jednotlivých kalkulačních jednic od r. 2012.

Bylo vysvětleno vyřazení odpisů strojů z celoškolské režie TUL.

P. Flach: Hranice mezi nepřímými a přímými náklady není přesně definována. Skutečný „fullcost“ neexistuje. Rozhodnutí, zda jsou náklady přímé a nepřímé záleží na rozhodnutí univerzity a též hodně na intuici.

Běžná sazba pro nepřímé náklady v rámci univerzit v Holandsku je 100% - počítáno z přímých nákladů, maximální přijatelná ministerstvem je 100%. Univerzita v Leidenu má 60%ní výši nepřímých nákladů – počítáno z přímých nákladů.

Zavedení fakultních nepřímých nákladů naráží na problém stanovení, co je nepřímý a přímý náklad. P. Flach doporučuje stanovit taxativně nepřímé náklady. Nenechávat rozhodnutí na fakultách. Na univerzitě v Leidenu stanoví, zda je náklad přímý nebo nepřímý centrálně v účtárně dle nastavených typických režijních středisek (příklad mobilních telefonů).

P. Flach navrhl pro TUL možnost získávání dat z Kont pomocí kontingenčních tabulek – viz Příloha č. 2. Bylo mu vysvětleno, jak fungují rozpočtové úpravy a jaké náklady jsou v Kontech zahrnuté. Ukázal nám možnost filtrace dat z tabulek „Konta“ a jejich aplikaci na nákladové koeficienty.

P. Flach navrhl, abychom fakultní a rektorátní náklady považovali všechny za nepřímé a všechny projektové náklady za přímé. Je možno z rektorátních útvarů vyřadit studijní oddělení a jako nepřímé považovat pouze rektorátní náklady bez nákladů studijních oddělení.

27. 9. 2011:

V průběhu jednání byly zodpovězeny otázky týkající se univerzity v Leidenu zaslané P. Flachovi před návštěvou – dle přílohy č. 3:

Ad 1) Popis základních charakteristik univerzity, popis organizační a ekonomické struktury univerzity v Leidenu (fakulty, katedry, výzkumné ústavy, nákladová střediska, režijní nákladová střediska) „Universiteit Leiden“:

Univerzita v Leidenu byla založena v roce 1575 a je nejstarší univerzitou v Holandsku. V současnosti je 2. univerzitou v Holandsku (1. byla univerzita v Amsterdamu), která získala certifikaci své metodiky fullcost od Evropské komise. Celkový rozpočet univerzity (příjmy) – v roce 2011 – 432 mil. EUR, cca 19 tis. studentů, celkové náklady 412 mil. EUR. Předmětem činnosti univerzity je obdobně jako u TUL výzkum a vývoj (základní výzkum je dominantní tvoří cca 70% rozpočtu, aplikovaný výzkum je realizován v menším měřítku), pedagogická činnost a doplňková činnost – doplňkovou činnost realizuje univerzita ve velmi malém rozsahu - z pohledu podílu na celkovém rozpočtu univerzity (příjmy) tento podíl činí cca 5%. Na univerzitě v současnosti pracuje cca 3 123 zaměstnanců – přepočteno na plný úvazek (FTE).

Univerzita v Leidenu má v současnosti 7 fakult – Archeologie, Humanitní, Právní, Sociální vědy, Přírodní vědy – matematika a fyzika, Medicínu a dále zahrnuje detašovanou fakultu - Campus de Hague, která sídlí mimo Leiden, kde je vyučováno právo, sociální vědy, tj. všeobecné vzdělávání v rámci bakalářského stupně. Na univerzitě v Leidenu je možné získat bakalářský titul, magisterský titul i Ph.D. titul.

Každá fakulta má průměrně 7 kateder, jejich náklady jsou evidovány na zvláštním nákladovém středisku. Univerzita v Leidenu má zavedený systém 10ti-místných nákladových středisek. První dvě čísla označují fakultu, další dvě katedru, další dvě čísla označují, o jakou část katedry se jedná, další čtyři zbývají volná (zatím není promyšlen jejich účel, uvažují navázat tyto číslice na poskytovatele, kteří jsou v současnosti značení velkým písmenem). Projekty získají takové číselné označení, které navazuje na číselné označení fakulty a katedry, resp. části katedry. Mohou podle těchto středisek filtrovat finanční data jak fakulty, tak poskytovatele, tak projektu. Čísla nákladových středisek jsou přidělena při získání nového projektu, které vstupuje do informačního systému doplněné informacemi o projektu včetně jeho plánovaného rozpočtu u některých projektů např. projektů 7. RP. Číslo projektu se nemění po celou dobu jeho řešení, a pokud projekt skončí, číslo je uzavřeno. Průvodky faktur podepisují vedoucí kateder, v případě větší částky podepisuje i „controller“, případně kvestor. „Controller“ je na každé fakultě (obdoba tajemnice fakult na TUL), ta má k dispozici 3-4 další

zaměstnance v oddělení pod sebou, kteří kontrolují čerpání větších částek na fakultě. Pro všechny katedry na fakultě je pouze toto oddělení. Stejně oddělení je zřízeno i na rektorátě univerzity, obdobné kvestorátu na TUL a toto oddělení kontroluje větší částky za celou univerzitu.

Ad2) Poskytovatelé dotací univerzity v Leidenu – jejich množství a rozdílnost jejich požadavků na (ne)/uznatelné náklady

Univerzita v Leidenu má cca 16 „poskytovatelů“ včetně Evropské komise, Vědecké organizace – NWO – Dutch Science Organisation“, místní správy a fondy, podniky či neziskové organizace zabývající se výzkumem např. rakoviny. Každé ministerstvo v Holandsku je potenciálním poskytovatelem finančních prostředků stejně jako v případě TUL a záleží na vyhlášené výzvě a na řešiteli, zda se do soutěže přihlásí. Proto má univerzita v Leidenu obdobný systém financování jako univerzity v ČR, resp. TUL – vícezdrojové financování. Ministerstvo školství v Holandsku financuje všeobecný chod univerzity, tj. náklady placené z těchto prostředků jsou náklady nepřímé. Náklady hrazené od ostatních poskytovatelů jsou pak všechny chápány jako přímé.

Většina poskytovatelů nemá tak náročné požadavky na neuznatelné náklady jako v ČR, nejnáročnější poskytovatel je dle názoru P. Flacha Evropská komise. Poskytovatelé mají rozdílné požadavky / definice na maximálně povolenou míru „produktivní“ kapacity řešitele projektu pro daný projekt – tzv. FTE – „full-time ekvivalent“. Proto Leiden vytvořil svou definici maximální výše produktivních hodin za rok na jednoho zaměstnance pro projekt (FTE). Výše této maximální produktivní kapacity (FTE) byla vypočtena na 1600 produktivních hodin na rok (v ideálním případě, kdy 1 zaměstnanec pracuje 100% na jednom projektu) = 52 týdnů x 38 hodin/týdně po odečtu dovolených, svátků, průměrné nemocnosti vypočtené v průměru za univerzitu (za rok 2010 byla tato nemocnost vypočtena na průměrná 2%) – viz metodika fullcost, str. 10.

Ad 3) Oficiální interní dokumenty metodiky fullcost – viz příloha č. 3 a 4, které byly P. Flachem vysvětleny a okomentovány v souvislosti s řešenými projekty na univerzitě.

Ad 4) Detailní popis metodologie (nákladová střediska, uznatelnost nákladů, rozvrhové základny, výkazy práce, zamezení fluktuacím, periodicita výpočtu nákladových koeficientů).

Leiden má cca 110% výši nepřímých nákladů – počítáno z přímých nákladů univerzity, běžně univerzity v Holandsku mají 100% - počítáno z přímých nákladů.

Jak univerzita v Leidenu řeší velké fluktuace v nepřímých nákladech (v případech např. vysokých nákladů na rekonstrukci budov) - univerzita je nijak neřeší. Výkyvy započítává v plné výši bez úprav.

Režijní nákladová střediska univerzity v Leidenu jsou:

Department specific – režijní nákladová střediska fakult, tj. děkanáty, studijní oddělení a ostatní režijní náklady fakult

„Premises“ + „Premises Support Department“ odpovídají provozním režijním nákladovým střediskům TUL.

„Library“ – stojí samostatně, a je rozdělena na další nákladová střediska, protože knihovna v Leidenské univerzitě poskytuje služby našeho edičního střediska, kopírování atd., kdy za režijní považuje pouze některé, v případě TUL je knihovna celá součástí nákladových středisek ostatních.

„ICT support department“ – v případě TUL je součástí také nákladových středisek ostatních.

„Research support department“, což je obdoba OPO, a dalších rektorátních útvarů na TUL, které jsou součástí správních režijních nákladových středisek v případě TUL.

„Administrative Department“ - odpovídají správním režijním nákladovým střediskům TUL.

Leiden rozlišuje (odděluje) náklady pro výzkum a náklady pro výuku – např. jejich univerzita má několik nákladových středisek a oni umějí říci, že některé nákladové středisko je jen pro výuku a některé je jen pro výzkum.

Leidenská univerzita má obdobný „klíč“ pro rozlišení přímých a nepřímých nákladových středisek jako TUL: středisko, které provádí služby pro studenty, firmy apod., za které je placeno, je chápáno jako přímé nákladové středisko. Nákladové středisko, které nenabízí služby, za které není placeno či jeho činnost není financována dotací od poskytovatele (např. projekty) je chápáno jako nepřímé nákladové středisko.

Rozvrhové základny jsou v Leidenu jen 2:

- m^2 – pro náklady spojené s budovami – odpisy budov a energie
- FTE – „full-time ekvivalent“ počet přepočtených osob na plný úvazek

m² používají pouze v případě, že sídlí v jedné budově více fakult, aby rozpočítali náklady na jednotlivé fakulty. Po rozpočítání nákladů na jednotlivou fakultu vždy přepočítají náklady na FTE. Ve skutečnosti mají tedy jen jednu rozvrhovou základnu, a to je FTE.

Jak často počítají rozvrhové základny – 2x ročně: prosinec (počítány z očekávaných údajů pro následující rok), červenec (rozvrhové základny jsou počítány na základě reálných dat z účetnictví uzavřeného za minulý rok) – čísla se zrealňují – přepočítávají. EU říká, že musejí zrealnit účetní údaje, ale chápou, že v prosinci nemohou mít reálná čísla pro následující rok. Nepřímé náklady jsou na projektu počítány v závislosti na požadavcích poskytovatelů (pokud projekt vyžaduje počítat nepřímé náklady čtvrtletně, účtuje je čtvrtletně apod.). Pro výpočet nepřímých nákladů na projektu jsou v první polovině roku používány nákladové koeficienty, které jsou založeny na odhadech – koeficienty vypočtené v prosinci z plánovaných dat na následující rok, v druhé polovině roku již používá zrealněné nákladové koeficienty, které jsou vypočteny z dat z uzavřeného účetnictví z minulého roku. Metodika fullcost Leidenské univerzity používá odhady a audit Evropské komise tento způsob výpočtu certifikovala. Informace o nákladových koeficientech je fakultám zasílána centrálně oficiálním dopisem, spolu se seznamem v MS Excel, kde je pro každou fakultu, pro každého poskytovatele a pro každou mzdovou kategorii (Leiden má 70 mzdových kategorií) předepsán koeficient.

Příklad:

Projekt, který má 2 zaměstnance a jeden je z 1. mzdové kategorie a druhý zaměstnanec z 2. mzdové kategorie. Pak jsou nepřímé náklady na projektu vypočteny následovně: je vynásoben koeficient platný pro 1. mzdovou kategorii počtem hodin, které 1. zaměstnanec věnoval řešení projektu a vyjde nepřímý náklad za tohoto zaměstnance. Dále vynásobí koeficient platný pro 2. zaměstnance dle jeho mzdové kategorie počtem hodin, který tento druhý zaměstnanec strávil na projektu a vyjde nepřímý náklad za druhého zaměstnance. Po sečtení těchto dvou dílčích částek nepřímých nákladů jsou získány celkové nepřímé náklady za projekt. K nepřímým nákladům jsou pak účtovány přímé náklady na projekt – osobní náklady, cestovné, další provozní, nákup přístrojů. P. Flach uvedl, že přístroj - investice, pokud je nakoupen z prostředků projektu, je vždy odepsán za dobu trvání projektu bez ohledu na délku životnosti přístroje. Administrativa spojená s vyúčtováním režie na projektu: - viz příloha č. 4 – list Project budget.

Výkazy práce – jsou připraveny v MS Excel, jsou administrativně jednoduché a určené jen pro zaměstnance, kteří pracují na projektech. Ti, kteří nepracují na projektu, nemusejí dělat výkazy práce. Formulář výkazu práce je přejet z formulářů projektů 7. RP, kdy zaměstnanec po dnech píše jen počet hodin, kolik strávil na projektu. Nepíše náplň své práce.

Ad 5) Používáte odhady v metodice fullcost – prosincové koeficienty jsou počítány na základě odhadů dat pro příští hospodářský rok a tyto koeficienty jsou používány pro vyúčtování režie na projektu.

Ad 6) Aplikace metodiky fullcost na konkrétním příkladu projektu VaV – viz příloha 4. –
Příklad aplikace metodiky fullcost na projektu VaV

28. 9. 2011

Ad 7) Jaký je přístup univerzity v Leidenu pro oddělení nákladů na výuku a výzkum:

Leiden umí odlišit tzv. „specific cost of education“ (ty jsou evidovány na nákladových střediscích „study cost centers“, „fees of students“, „student office“), zbývající, jsou nepřímé náklady celé univerzity, které jsou pomocí nákladových koeficientů rozpočítány na kalkulační jednice – např. projekt. Příspěvek Ministerstva školství rozdělují mezi studium a vědu odhadem.

Odhadované průměrné náklady na studenta Leidenské univerzity za rok jsou cca 8 – 10 tis. EURO. Studenti Leidenské univerzity platí (všichni) – 1600,- EUR školné na rok / studenta. Při intenzivním individuálním studiu platí 1800,- EUR za rok. Zbývající náklady pak hradí Ministerstvo školství v Holandsku (obdoba „106“ v případě TUL). Pokud nedokončí studia v řádném termínu, platí za každý další rok pokutu 3000 EUR.

Ad 8) Jak často jsou na projektu počítány nepřímé náklady

Periodicita vyúčtování záleží na požadavcích poskytovatele. Pokud poskytovatel vyžaduje čtvrtletní vyúčtování, je realizováno vyúčtování čtvrtletně apod.

Ad 9) Jaké musel Leiden realizovat změny v informačním systému při přechodu na fullcost, jaké informační systémy používá.

Leiden vede účetnictví v programu SAP. Pro účely výpočtu i vyúčtování fullcost využívá pouze MS Excel. Při přechodu na fullcost informační systém neměnili. Pouze zavedli nové analytické účty a přidali nová nákladová střediska.

Rozpočetnictví univerzity v Leidenu také zpracovává v MS Excel. Každá fakulta svůj rozpočet navrhuje v MS Excel. Ekonomické oddělení univerzity v Leidenu na konci kalendářního roku stáhne ze SAPu aktuální data, která rozešle fakultám, aby doplnily předpokládaný rozpočet pro další rok. Ten pak importují zpět do SAPu. V příštím roce 2012 plánuje univerzita v Leidenu přejít na rozpočetnictví v SAPu, ale počítají s tím, že vedle toho budou rozpočty kalkulovat i nadále v MS Excel.

P. Flach se domnívá, že MS Excel je to nejlepší, co lze pro účely fullcost využívat a to i přes to, že je velké riziko chybovosti ze strany lidského faktoru. V případě pochyb auditorů o výpočtu fullcost v MS Excel, doporučuje auditorům vysvětlit náš systém kontrol.

Ad 10) Jaký je přístup univerzity v Leidenu v případě projektů financovaných poskytovateli, kteří povolují např. maximální sazbu 20% pro výpočet nepřímých nákladů.

Tyto projekty nejsou nijak zakázány, ale snaží se řešitelům vysvětlit, že z ekonomického hlediska jsou tyto projekty neefektivní a univerzita na ně musí doplácet. Toto platí i pro zakázky od firem. Fakulty musí zvážit, zda realizace takového projektu či zakázky „pod cenou“ přináší i jiný neekonomický efekt – např. významný vědecký objev apod. Univerzita v Leidenu nikdy centrálně nezastavuje tuto neekonomickou činnost, ale fakulty jako celek nesmí být ztrátové – rektor stejně jako v případě TUL jedná s děkany, kteří jsou odpovědní za hospodářský výsledek na fakultě.

Ad 11) Proces zavedení metodiky, certifikace metodiky fullcost na univerzitě v Leidenu

Zavádět fullcost začala univerzita v roce 2008 („simplified method“). Autorem metodiky je P. Flach, který metodiku konzultoval s auditorskou firmou KPMG, která je v současnosti jejím smluvním auditorem. P. Flach konstatoval, že děkani souhlasili se zaváděnými změnami

z důvodu fullcost, protože jim byly vysvětleny jeho pozitivní efekty na financování a řízení univerzity. Se zaváděním metodiky fullcost se započalo až po souhlasu vedení univerzity.

Firma KPMG metodiku kontrolovala v roce 2010. Proces kontroly a konzultací pro udělení auditu o tom, že univerzita sleduje plné náklady, trval cca 14 dní. Následoval audit ze strany Evropské komise. EU certifikovala stávající metodiku v únoru 2011. Samotný proces certifikace probíhal korespondencí po e-mailu, kdy P. Flach musel zaslat také rozhodnutí KPMG. Zástupci Evropské komise zaslali seznam otázek, na které P. Flach v součinnosti se zástupci všech fakult a vedením univerzity odpovídal. Certifikace Evropskou komisí je zdarma. Evropská komise potvrdila kladné rozhodnutí KPMG. (EU nemá žádného experta na metodiku, důvěřuje auditorovi.)

Ad 12) Přístup univerzity v Leidenu k odpisům přístrojů

Pokud jsou přístroje pořízeny z příspěvku od Ministerstva školství, jsou nepřímým nákladem. Pokud je přístroj pořízen z projektu, je přímým nákladem projektu. Univerzita v Leidenu odepisuje přístroje v přímé návaznosti na příjem prostředků od poskytovatele - pokud získá veškeré prostředky na pořízení přístroje v 1. roce řešení projektu, odepíše přístroj v tomto roce. Pokud získá prostředky na pořízení přístroje postupně v jednotlivých letech, pak odepisuje podle toho, jak obdrží prostředky. Např. projekt s řešením na tři roky - první rok univerzita obdrží 300 tis. na přístroj, jehož pořizovací cena je milion. Zbylých 700 tis. EUR na pořízení přístroje v tomto roce uhradí z příspěvku od Ministerstva školství a zároveň odepíše tento první rok 300 tis. EUR. Druhý rok získají z projektu na pořízení tohoto přístroje dalších 300 tis., které též odepíše. Poslední rok řešení projektu získají 400 tis. EUR, které opět v tomto roce odepíše.

Univerzita v Leidenu sleduje time sheets pro některé přístroje. Konkrétně na které P. Flach nevěděl.

Ad 13) Přístup univerzity v Leidenu k odpisům budov

Odpisy budov jsou tzv. „premises“. Budovy univerzity v Leidenu jsou odepisovány 30 let. Odpisy budov jsou nepřímé náklady, které jsou evidovány na zvláštním centrálním nákladovém středisku univerzity – obdobně jako v případě TUL.

Ad 14) Přístup univerzity k eliminaci neuznatelných nákladů podle požadavků různých poskytovatelů

Pouze EU má speciální požadavky, kdy neuznatelným nákladem je DPH. Ostatní poskytovatelé žádné jiné neuznatelné náklady nepředepisují. Proto univerzita v Leidenu uplatňuje dva nákladové koeficienty - pro EU a ostatní poskytovatele. (Technicky je toto odlišení různých poskytovatelů řešeno následovně: ve formuláři v MS Excel pro kalkulaci úplných nákladů na projektu je „tlačítko“, kterým správce zvolí konkrétního poskytovatele a kterým se automaticky eliminují neuznatelné náklady. Od sumy nepřímých nákladů jsou odečteny nepřímé osobní náklady a z této částky je pak odečteno DPH). Univerzita v Leidenu z důvodu měnících se požadavků poskytovatelů reviduje každoročně aktuálnost požadavků poskytovatelů na neuznatelné náklady.

Univerzita v Leidenu nemá pro každý projekt bankovní účet, protože řeší stovky projektů VaV. Vlastními bankovními účty disponuje každá fakulta - někdy 2-3. Všechny poplatky jsou účtovány na centrální nákladové středisko univerzity. Evidenci finančních prostředků fakult mají pouze vedené v rozpočtu, peníze neposílají na účty fakult.

Přílohy

Příloha č. 1: Prezentace metodiky výpočtu nepřímých nákladů TUL

Příloha č. 2: Kontingenční tabulky souboru „Konta“ navržené P. Flachem

Příloha č. 3: Fullcost methodology – Universiteit Leiden

Příloha č. 4: Seznam koeficientů pro dané pololetí dle jednotlivých mzdových kategorií, tabulka výpočtu nepřímých nákladů a přímých nákladů na projekt, formulář aplikace metodiky fullcost na projektu VaV

Příloha č. 5: Leiden University – Questions regarding fullcost methodology

- 1) Description of your organizational and economic structure (faculties, departments, scientific institutes, cost centers, overhead cost centers)

- 2) Grant providers - the quantity, the heterogeneity of their requests
- 3) Official internal documentation concerning approval of your full costing methodology (i.e. internal written institutional directives, rules and guidelines)
- 4) Detailed description of the methodology (including cost pools, eligibility of costs, cost drivers, timesheets, necessity to do adjustment of previous periods in case of fluctuation, how frequently do you calculate the overhead rates – once a year, each month etc.)
- 5) Do you use some estimates and why
- 6) Application of the methodology (i.e. its output) - shown on financial reporting of some RTD projects
- 7) Approach to costs of teaching activities only and approach to costs of both teaching and research activities (that are not separate)
- 8) Approach of the accountants to the accounting documents in full costing system (i.e. when the full costing is applied - already when the costs are recorded in the accounting books or somewhere else) and the approach of auditors (what is checked by the financial auditors)
- 9) Software changes of the IT systems (do you use MS Excell)
- 10) Approach to the grant providers which do not recognized full costing (which recognize and recover only flat rate on indirect costs)
- 11) The process of certification and audit of your fullcost methodology
- 12) Approach to depreciation of fixed assets – PC, scientific laboratory devices, microscopes etc. (do you use time sheets in order to allocate these cost to the cost object, if not which method do you use)
- 13) Approach to depreciation of fixed assets - buildings
- 14) Approach to elimination of the non-eligible indirect costs from the viewpoint of the heterogeneity of the requests of different providers

Zapsala v Leidenu dne 26. – 28. 9. 2011

Markéta Dubová

